

主要國의 消費課稅制度

－英・美・獨・日－

韓國稅務士會 附設

韓 國 租 稅 研 究 所

◇ 研究責任者 ◇

金 文 守 [財務部 附價税制課 事務官]

崔 炳 哲 [堤川税務署長]

李 哲 松 [本研究所 研究委員・漢陽大教授・法博]

權 海 浩 [本研究所 研究委員・税務士]

머 리 말

本 研究所는 1987년부터 主要 外國의 稅制調査作業에 착수하여 法人稅, 所得稅, 相續稅에 관한 報告書를 이미 출간하였고 네번째로 금년에 消費稅의 조사보고서를 내게 되었다. 國際去來가 점증함에 따라 자연 稅制의 國際的 連繫性도 높아지고 國際的인 課稅問題의 발생빈도도 높아지고 있다. 이러한 상황에서 本會 會員들이 納稅者들의 기대를 충족시키기 위해서는 外國稅制의 研究를 소홀히 할 수 없다. 이 外國稅制의 調査報告書는 會員들의 業務擴張에 필요한 기초자료를 제공한다는데 일차적인 뜻이 있지만 한편 外國稅制에 관심을 갖는 租稅專門家와 企業人들에게도 유익한 참고자료가 될 것으로 믿는다.

附加價值稅를 비롯한 消費稅는 商品과 用役의 國際交易에 필히 수반하는 문제이므로 去來相對國의 消費稅制는 매우 중요한 현실의 연구과제이다. 그런 의미에서는 우리나라의 모든 交易相對國에 대한 조사가 필요하다 하겠으나, 이는 장시간을 요하는 방대한 작업이므로 우선 主要交易相對國의 消費稅制로 한정하였지만, 기타 國家의 消費稅制研究를 하는데에도 기초자료로 기여할 수 있을 것이다.

끝으로 이 研究에 정성을 다하여 주신 財務部 附價稅制課 金文守 事務官·堤川稅務署 崔炳哲 署長·本 研究所 研究委員겸 漢陽大教授 李折松 博士·本 研究所 研究委員겸 現業에 계신 權海浩 稅務士에게 깊은 감사를 드린다.

1993. 4.

韓國租稅研究所長 羅 午 淵

總 目 次

英 國

I. 歷史的 背景	17
II. EC의 新附加價值稅	24
III. 英國의 附加價值稅 課稅體系	35
IV. 具體的인 附加價值稅 適用例	84

美 國

I. 序 論	133
II. 小賣稅	136
III. 製造者稅	147
IV. 施設과 用役에 對한 課稅	169
V. 外國保險에 對한 課稅	179
VI. 賭博과 娛樂에 對한 課稅	182
VII. 트럭·버스公共道路使用稅	187
VIII. 酒類·煙草에 對한 課稅	190
IX. 機關과 기타 火器에 對한 課稅	197
X. 特定基金을 造成하기 위한 稅金	201
XI. 聯邦消費稅의 申告와 納付	208

獨 逸

I. 序 論	225

II. 納稅義務者	240
III. 課稅權의 範圍	250
IV. 課稅去來	251
V. 非課稅의 還給	271
VI. 供給價額의 算定	286
VII. 課稅	292

日 本

I. 消費稅의 概要	309
II. 消費稅의 課稅對象	312
III. 非課稅	320
IV. 免稅去來 및 免稅物品	330
V. 納稅義務者와 課稅期間 및 課稅總收入金額	335
VI. 納稅義務者의 成立時期	348
VII. 課稅標準의 計算과 稅率	354
VIII. 消費稅 買入稅額計算	358
IX. 中小事業者에 대한 稅額控除特例	371
X. 申告 및 納付	378
XI. 申告 및 納稅地	382
XII. 申告書 提出과 帳簿記載	384
XIII. 國家·地方公共團體 등에 대한 特例	388
XIV. 會計處理	393
XV. 附帶稅	396
XVI. 日本消費稅制度 導入背景과 制度의 特徵	398

英國の消費課税制度

金 文 守

(財務部 附價税制課 事務官)

目 次

I. 歷史的 背景	17
1. 附加價值稅 導入背景	17
2. EC 제6차 VAT指針	17
3. 附加價值稅法令 補完	20
4. 歲入構造	21
5. 附加價值稅 課稅模型	21
가. 消費型附加價值稅	21
나. 前段階買入稅額控除制度	21
다. 單一稅率制度	23
II. EC의 新 附加價值稅制度	24
1. 導入背景	24
2. 新 附加價值稅制度의 基本構造	26
가. EC域內 財貨의 供給	26
나. EC域內 用役의 供給	30
다. 非EC 會員國間 去來	31
3. VAT 稅率의 接近	31
4. 會員國間 附加價值稅 情報交換體制 確立	32
5. 新 VAT 導入에 따른 稅務行政 變化	33
6. 向後展望	33
III. 英國의 附加價值稅 課稅體系	35
1. 納稅義務者	35

가. 政府·地方自治團體	37
나. 非事業者	37
다. 免稅事業者	38
라. 小規模事業者	38
마. 그룹法人	38
바. 外國企業의 國內支店	39
2. 課稅去來	39
가. 財貨의 供給	39
나. 用役의 供給	41
다. 混合去來	43
라. 非課稅去來	44
마. 供給場所	44
바. 供給時期	48
3. 課稅標準	49
가. 一般規程	49
나. 特例規程	50
4. 稅 率	53
5. 買入稅額控除	59
가. 一般規程	59
나. 買入稅額不控除	59
다. 乘用車	60
라. 登錄前 買入稅額控除	61
마. 輸入財貨	61
6. 零稅率과 免稅制度	62
가. 免稅및 零稅率 適用對象	62
나. 輸入에 대한 免稅制度	62
다. 輸出에 대한 零稅率制度	66
라. 國際用役	66

7. 課稅·免稅兼業者의 買入稅額 按分計算	68
가. '87. 4. 1부터 시행되는 共通買入稅額 按分計算	68
나. 控除 가능한 免稅買入稅額	69
다. 年間調整	70
라. 資本財	71
마. 資本財의 處分時 買入稅額再計算	73
8. 稅務行政	73
가. 附加價值稅 行政組織	73
나. 登錄	74
다. 稅金計算書	75
라. 申告納付 및 還給	80
마. 帳簿記帳	81
바. 加算稅	81
사. 不服請求	83
IV. 具體的인 附加價值稅法 適用例	84
1. 廣 告	84
가. 出版廣告 기타	84
나. 國際廣告用役	85
다. 大學機關의 獻金	86
2. 建築家 및 測量技師	86
3. 代理人과 競賣人	86
가. 代理人	86
나. 競賣人	88
4. 飲食用役	89
가. 課稅體系	89
나. 附加價值稅計算	91

다. 特殊한 형태의 飲食用役	91
라. 奉仕料 및 팁	94
5. 金融·保險用役	94
6. 醫療·保健	94
가. 醫療用役	94
나. 장애인에 대한 醫療裝備供給 및 醫療서비스	95
7. 農 民	96
가. 課稅體系	96
나. 農産物에 대한 附加價値稅	97
다. 附加價値稅額計算 및 帳簿記帳	98
8. 호텔 飲食·宿泊用役	99
가. 호텔 기타 類似宿泊施設	99
나. 호텔·레스토랑 기타	99
다. 被庸者에 대한 飲食·宿泊用役 提供	100
9. 訴訟代理人	101
10. 中古品 課稅特例制度	102
가. 基本原理	102
나. 中古品에 대한 課稅特例制度	102
11. 小賣商 課稅特例制度	105
가. 總賣出額	106
나. 小賣商 課稅特例制度의 選擇	106
다. 販賣時點 特例制度	107
라. 豫想賣出價格 特例制度	108
마. 按分計算 特例制度	114
바. 帳簿記帳 기타	121
□ 參考文獻	124

表 目 次

〈表-1〉 會員間の 財貨去來	20
〈表-2〉 92/93 歳入豫算内譯	22
〈表-3〉 稅額計算例	23
〈表-4〉 課稅事業者間 去來	27
〈表-5〉 VAT制度의 세부적인 課稅節次	28
〈表-6〉 域内會員國間 運送用役 課稅體系	31
〈表-7〉 EC의 附加價値稅 稅率	32
〈表-8〉 稅率變更内譯	53
〈表-9〉 附加價値稅 도입 국가의 基本稅率	53
〈表-10〉 各國의 附加價値稅 도입시 複數稅率 採擇趨勢	55
〈表-11〉 各國의 附加價値稅 稅率變化	56
〈表-12〉 免稅 및 零稅率 適用對象	62
〈表-13〉 共通買入稅額 按分計算例	68
〈表-14〉 課稅·免稅兼業者의 年間調整	69
〈表-15〉 資本財의 買入稅額 再計算	71
〈表-16〉 EXAMPLE OF A COMPLETED TAX INVOICE	77
〈表-17〉 벨기에의 農民에 대한 課稅特例制度	96
〈表-18〉 4週以上 宿泊時 VAT 計算例	99
〈表-19〉 EC 各國의 中古品에 대한 課稅特例制度	102
〈表-20〉 賣出額에 대한 會計處理方法	105
〈表-21〉 財貨類型別 固定마진을	109
〈表-22〉 SCHEME C 適用對象事業	111

I. 歷史的 背景 (HISTORICAL BACKGROUND)

1. 附加價值稅 導入背景

英國은 EC 域內國家와 같이 直接稅와 間接稅가 대체적으로 均衡('90년 기준 직접세 : 58.7%, 간접세 : 41.3%)을 유지하고 있는 國家중의 하나이다.¹⁾

간접세에는 一般消費稅인 附加價值稅와 酒稅, 石油類稅, 담배稅 등이 있으나 附加價值稅가 間接稅의 中心이 되고 있다.

본고는 英國國稅의 基幹稅目인 부가가치세제도의 導入背景, 基本骨格 및 '93. 1. 1부터 시행되는 EC의 新 VAT제도를 중심으로 기술하고자 한다.

영국은 1973. 1. 1 EC 가입과 더불어 1972. 7. 27 財政法(finance act)에 의하여 附加價值稅를 도입한 후 1973. 4. 1부터 시행하고 있다. EC 회원국의 요청에 부응하고 國境消費稅制의 均衡을 위한 것으로 종전의 購買稅(purchase tax), 雇傭稅(selective employment tax)를 폐지하는 대신 부가가치세를 새로 도입하게 된 것으로, 도입의 직접적인 계기가 된 것은 EC가맹이었으나 영국정부자신도 購買稅 등 既存稅目的 課稅範圍(tax base)가 너무 좁았기 때문에 거래활동이나 個人消費에 歪曲을 초래하고 있다는 문제의식을 가지고 있었으므로 이를 시정하기 위하여 새로운 부가치세를 시행하게 된것이다.²⁾

2. EC 제6차 VAT指針(the sixth directive)

EC閣僚理事會³⁾는 유럽單一市場形成을 위한 財政調和(fiscal harmon-

1) 主要國의 租稅關聯統計, 財務部 稅制室, 1992, p. 34

2) Bill Packer, VAT, A Business by Business Guide, 1990~91, Butterworths, 1990, p. 4

ization)의 일환으로 1967년 이후 수개의 VAT 지침을 채택, 각회원국이 이를 기초로 하여 자국의 부가가치세를 도입·시행하고 있는 바, 특히 1977. 5. 17에 발표된 EC 제6차 VAT指針이 중요하며, EC 租稅單一화를 위한 基準을 明示하고 있다. 현재 영국을 비롯한 EC 회원국이 도입시행하고 있는 VAT의 기본골격은 이 EC 附加價值稅 第6次指針에 根據하고 있다. 그 主要內容을 보면 다음과 같다.⁴⁾

① 課稅事業者는 모두 VAT 당국에 事業者登錄을 하고 정기적으로 세무관서에 申告書를 提出하여야 하며 신고서에는 일정기간 거래 상대방 고객으로부터 징수한 財貨 및 用役에 대한 세금(output tax)과 거래 상대방 사업자가 청구한 財貨 및 用役에 과세된 세금(input tax)을 기재토록하고 매출세액이 매입세액을 초과할 경우 초과액은 申告와 同時에 納付하고 매입세액이 많은 경우에는 VAT 당국으로부터 還給을 받을 수 있도록 규정하고 있다.

② 國內의 모든 재화 및 용역의 供給과 재화의 輸入을 과세대상으로 규정하고 있으며 생산, 상거래, 광업, 농업, 전문업을 하는 個人·事業者는 모두 課稅事業者에 포함된다.

③ 課稅去來에는 財貨와 用役의 供給으로 구분되며 재화의 공급에는 유형자산의 양도, 전기·가스 등 광열비가 포함되고 용역의 공급에는 임대, 리스 및 기타 역무의 제공이 포함된다.

④ 부가가치세는 財貨가 引導되거나 用役이 提供되는 시기에 과세된다. 단, 재화·용역이 제공되기 전에 現金授受가 이루어진 경우에는 현금수수가 이루어진 시점에서 과세된다. 輸入品の 경우에는 재화가 회원국에 通關된 시점에서 과세된다.

3) EC 共同體의 諸機關에는 EC委員會, 閣僚理事會, 歐州議會, 歐州裁判所, 會計檢査院 기타 기관이 있으며, 閣僚理事會는 EC위원회가 起案하여 제출한 EC法令의 制定機關으로 회원국 12개국의 大臣으로 구성되는 공동체의 最高意思決定機關이다.

4) EC 加盟國の稅法, 中央經濟社, 平成 2年, p. 35~p. 36

⑤ 각 會員國에서 이루어지는 재화 또는 서비스의 제공에 대하여는 고객·구입자·제3자에 대한 청구금액을 과세표준으로 하며, 이 금액에는 VAT를 제외한 租稅公課金이 포함되고 手數料·運賃·保險料 등이 가산되며 負擔金(charge)을 별도로 청구한 경우에는 과세표준에 포함되거나 할인액, 예누리, 리베이트(rebates) 등은 과세대상에서 제외된다.

⑥ 재화의 輸入에 대하여는 FOB(free on board)가격에 國外에서 발생한 수송비, 보험료 등의 제부담금(charge) 및 수입관세가 과세표준에 포함되고 무상으로 수입한 경우에는 公開市場價格(open market value)에 의한다.

⑦ 각 회원국은 VAT 基本稅率(standard rate)을 설정하여야 하며 課稅標準金額에 稅率을 승하여 계산한 금액이 VAT 청구액이 된다.

⑧ 計算方法은 재화 및 용역에 동일하게 적용되며 輸入品에 대하여도 마찬가지이다.

⑨ 특정항목에 대해 高稅率 또는 輕減稅率을 설정할 수 있으며 영국 및 아일랜드는 輕減稅率 대신 零稅率(zero rate)을 적용하고 있으나 이것은 EC지침에 어긋나는 것으로 EC재판소의 위헌판결을 받은 바 있다.

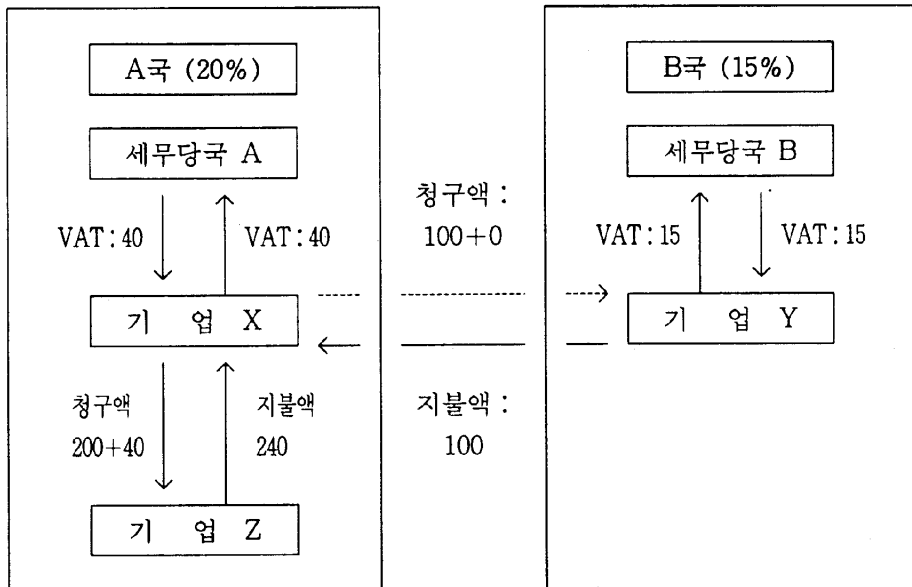
⑩ 免稅財貨·用役을 공급하는 기업은 과세대상품목을 취급하지 않는 한 고객에 대해 賣出稅額을 청구할 수 없고 또한 VAT 등록·기록·세무당국에 대한 신고의무도 없다. 반면 면세품목의 공급관련 원자재 매입시 부담한 매입세액은 공제되지 아니한다. 면세품목에는 우편, 교육, 의료, 사회보험 등 공익사업관계, 부동산임대, 보험, 은행, 증권 등이 있다.

⑪ 재화 및 용역의 輸出은 零稅率이 적용된다. 國際間에 運行하는 船舶 및 航空機에 관한 용역도 零稅率이 적용된다. 또한 영세율은 일시적으로 수입하여 가공 또는 수리후 재수출되는 물품에도 적용된다.

⑫ EC 회원국에서 VAT 등록을 한 사업자는 타회원국의 VAT를 부담한 경우 당해 회원국에 대해 환급청구가 가능하며 通常會員國간 輸

出入去來에 관한 VAT 흐름은 다음〈表-1〉과 같다.

〈表-1〉 會員國間의 財貨去來



⑬ 기업이 課稅對象品目과 免稅對象品目 양자를 공급하는 경우 부담한 매입세액은 과세·면세사업에 按分한다. 免稅事業에 직접관련된 매입세액은 매출세액과 控除 또는 還給할 수 없으며 과세사업에 관련된 경우만 공제 또는 환급이 가능하다. 共通部分에 대해서는 按分計算하도록 규정하고 있다.

3. 附加價值稅法令 補完

영국은 EC의 제6차 VAT지침에 따라 1978. 1. 1부터 기존 부가가치세법의 많은 부분을 改定·補完하여 시행하였으며 그 후에도 일부개정 이 있었다. 현행 VAT세법은 1983년도 부가가치세법(VAT ACT 1983)을 토대로 하고 그 이후의 財政法(finance act)에 의한 일부개정법률로

이루어져 있다. 그리고 세법시행에 관한 세부사항은 財務部令(orders by the treasury)이나 關稅·消費廳長 訓令(regulations by customs & excise)에 규정되어 있다.

또한 관세·소비청장은 필요한 경우 行政措置로서 附加價值稅를 輕減 또는 還給措置할 수 있다.(extra statutory concessions)

4. 歲入構造

영국은 다른나라와는 달리 특유한 豫算會計制度를 가지고 있으며 정부의 會計年度(financial year)는 매년 4월 6일에 시작하여 다음해 4월 5일에 종료한다.

영국정부는 예산을 歲出豫算과 歲入豫算으로 완전 구분하여 약 5개월의 시차를 두고 별도로 작성·발표하고 있다.⁵⁾

1992/93 예산(안)은 〈表-2〉와 같이 歲出(total spending)이 258십억 파운드인데 반해 租稅收入은 230십억 파운드에 불과하며 28십억파운드의 적자 예산으로 편성되어 있다. 세입부족액 28십억파운드는 정부차입(공채)으로 메꾸어지게 되며 GDP의 4.5% 규모에 해당한다.

부가가치세는 40십억파운드로 총조세수입의 17.4% 수준을 유지하고 있으며 소득세와 더불어 국가기간세목이 되고 있다.⁶⁾

5. 附加價值稅 課稅模型

가. 消費型附加價值稅

영국에서는 우리나라와 같이 소비형부가가치세를 채택하고 있다. 따

5) 歲出豫算(spending plan) : 매년 가을 재무성 공표

歲入豫算(revenue measures) : 매년 3월 재무성 공표

6) 영국의 1992/93 예산(안)에 관한 보고서, 주영대사관, 1992. 3

〈表-2〉 92/93 歲入豫算內譯

科 目	92/93 豫算	構 成 比
소 득 세	£ 60십억	26.1%
부 가 가 치 세	40	17.4
법 인 세	17	7.4
재 산 세	14	6.1
주 민 세	8	3.5
사 회 보 장 세	39	16.9
석 유 류 세	12	5.2
담 배 세 · 주 세	12	5.2
이 자 · 배 당 수 입	5	2.2
기 타	23	10.0
(계)	£ 230십억원	100%

라서 GNP에서 자본재 구입액을 차감하여 부가가치세를 계산하므로 소비재 구입을 부가가치세 과세대상으로 하고 있다. 이러한 소비형부가가치세는 자본재를 과세하지 않기 때문에 투자를 촉진시키고 자본재나 감가상각비를 고려할 필요가 없으므로 시행이 간편한 장점이 있다.

나. 前段階買入稅額控除制度

부가가치세를 시행하고 있는 나라는 대부분 稅金計算書方式(invoice-based) 또는 帳簿方式(account-based)으로 부가가치세를 과세하고 있다. 英國은 유럽각국과 같이 세금계산서에 의한 전단계매입세액공제방식을 채택하고 있으며 세액계산예는 〈表-3〉과 같다.

財貨 또는 用役의 供給價額(1,000) × 稅率(17.5%)	
買入稅金計算書상 稅額(100)	納付稅額(75)

〈表-3〉稅額計算例

	매입가액	매출가액	세율 17.5%		
			매입세액	매출세액	납부세액
원재료생산자	—	10,000	—	1,750	1,750
제 조 업 자	10,000	20,000	1,750	3,500	1,750
도 매 상	20,000	25,000	3,500	4,375	875
소 매 상	25,000	40,000	4,375	7,000	2,625
최 종 소 비 자	40,000	—	7,000*	—	—
					7,000

* 최종소비자가 부담하는 세금 (환급불가)

세금계산서방식은 세금계산서가 중요한 課稅根據 증빙서류(documentary evidence)가 되며 稅務監事를 용이하게 할 수 있고, 장부방식이 단일세율만을 적용하는 것과는 달리 複數稅率(multiple rates) 適用이 가능하다. 또한 장부방식은 연간손익계정에 의존되는 반면 세금계산서 방식은 1개월, 2개월 또는 분기별로 과세기간을 설정할 수 있는 장점을 가지고 있다.

다. 單一稅率制度

영국은 타 EC회원국과는 달리 17.5% 단일세율제도를 채택하고 있으며 輕減稅率 대신 零稅率制度를 광범위하게 適用하고 있는 것이 特徵이다.

II. EC의 新 附加價值稅制度⁷⁾

1. 導入背景

프랑스, 獨逸, 英國 등 EC 12개국은 1975년 로마條約 締結로 유럽經濟共同體(EEC)를 創設한 이래 國境없는 유럽을 위한 노력끝에 1993년 1월 1일을 기하여 35년만에 EC 單一市場의 完成(인구 : 3억 5천만명, GDP : 6조달러)이란 결실을 거두게 되었다.

EC執行委는 '85년에 域內市場完成白書を 發表하고 EC 域內市場自由化를 위하여 撤廢하여야 할 283개의 課題(물리적장벽 : 99개, 기술적장벽 : 164개, 조세장벽 : 20개)를 選定하여 會員國간 協議課程을 통해 1992년말까지 撤廢하도록 한 바 있으며, 그 結果 '92년 8월까지 251개 案건을 合議·採擇하므로서 88.7%의 進도를 보였으며, 각회원국의 財政主權과 直결된 租稅分野의 경우는 35.0% (20개 案건중 7개案건 채택)의 저조한 수준에 머물었고, 특히 마약퇴치 및 불법이민 단속을 위한 國境통제지속, EC상표권 관련규정, EC공동 부가가치세법 채택 등에서 회원국의 의견대립으로 타결에 난항을 거듭하였으나, '92년 12월 시한 1주일전까지 95%의 항목에 대해 합의해 도달하였고 EC執行委의 指針에 따라 '92. 12. 31까지 대부분의 會員國이 國內法化措置를 끝냄으로서 EC 單一市場의 出帆을 위한 基礎를 마련하게 된 것이다.

그러나 아직도 회원국간 利害關係 對立으로 未合議된 分野에 대해서

7) The new VAT System in the Frontier-Free Community, ECSC-EEC-EAEC, Brussels, Luxembourg, 1992

는 향후 타결을 위한 繼續的인 協議가 進行될 것으로 豫想되고 있다.

EC는 유럽單一市場 출범을 계기로 '93. 1. 1부터 附加價值稅에 있어서도 현행 消費地基準 부가가치세제도에서 生産地基準 부가가치세제도로의 전환을 위한 暫定的인 附加價值稅制度(The new VAT Regime)를 施行하고 있다.

新 VAT 制度는 EC역내 회원국간 거래에 대한 재정장벽을 철폐함으로써 財貨와 人力의 자유로운 移動을 도모하고, 기존 조세제도와 회원국 재정영역(fiscal territory)간 장벽을 제거함으로써 자유로운 이동의 원리에 따라 租稅制度를 轉換시키는 것이다. 이러한 新 VAT 제도는 EC역내 통합에 관한 EC 6차指針 및 그 修正指針과 간접세분야에 관한 稅務當局間協力, 情報交換에 관한 規則에 法的根據를 두고 있다.

관세장벽의 철폐와 신 VAT 제도가 '93. 1. 1부터 실시됨에 따라 企業은 언제라도 역내회원국간 거래시 통관검사나 輸入 부가가치세 징수 절차없이 모든 회원국에서 사고, 팔고, 투자할 수 있으며, 個人의 경우에도 國境統制나 稅負擔없이 자유로이 재화를 구입하고 반환할 수 있게 된다.

新 VAT 제도에서 가장 중요한 것은 역내회원국간의 판매 또는 구매 거래와 관련하여 기업에 대한 行政負擔을 除去하는 것으로 연간 60백 만건의 통관문서가 폐지될 전망이다.

그리고 거래내용은 원칙적으로 分期別로 조세당국에 보고하고, 회원국·조세당국간에는 전산화된 附加價值稅 情報交換시스템(VIES)을 확립하여 租稅回避를 防止하며, 기업들은 이를 통하여 거래상대방의

VAT 등록번호를 신속하게 제공받을 수 있게 된다.

新 VAT 규정은 잠정적인 것으로 EC의 最終統合稅制가 이루어지기까지의 「經過措置」로서 '95년말까지 有效하며, 95년말부터 97년말까지 최종제도에 대한 합의가 이루어지지 아니할 경우에는 계속 존치할 것으로 보인다.

당초 EC집행위는 회원국간 거래시 수출품의 생산지에서 부가가치세를 부과하고 수입업자가 이를 부담하는 방식으로 현행제도를 바꿀 방침이었으나 수출국과 수입국간 부가가치세를 격차가 잔존하기 때문에 잠정방식을 채택, 역내회원국간 수출입에만 적용하기로 한 것이다.

현재 회원국별로 다기화되어 있는 附加價值稅 稅率構造를 基本稅率과 輕減稅率로 單純化하고, 基本稅率에 대하여는 최저 15% 이상, 輕減稅率에 대하여는 최저 5%로 설정하는데 합의했다.

2. 新 附加價值稅制度의 基本構造

가. EC域內 財貨의 供給

(1) EC內 事業者間 去來(消費地國 課稅)

EC域內 事業者가 타 EC會員國의 사업자에게 財貨를 供給하는 경우 종전에 購入者는 消費地國課稅原則에 따라 자국의 세관에서 通關時에 附加價值稅를 納付하였으나 '93. 1. 1부터 通關節次가 廢紙됨에 따라 輸入時 세관에서 수입부가가치세를 납부하지 아니하고 國內分 附加價值稅 申告時 국내거래분과 함께 域內去來分에 대한 VAT를 申告·納付하

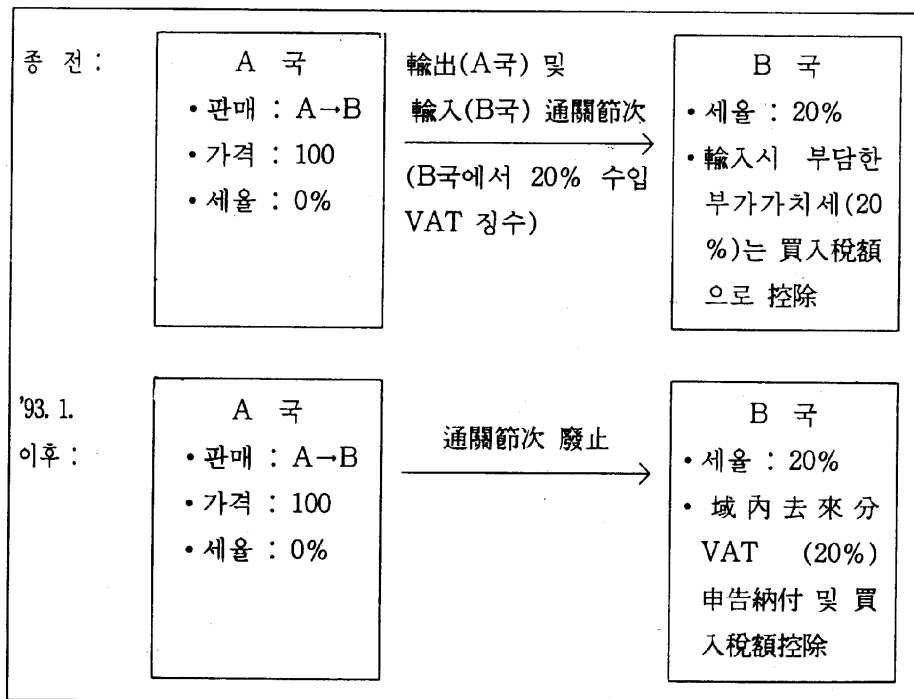
도록 하고 있다.

輸入分에 대한 納付稅額은 동시에 買入稅額으로 控除되므로 역내 거래에 대하여는 부가가치세 부담이 Zero가 되는 결과가 된다.

그리고 財貨를 供給하는 事業者는 EC역내거래에 대해서도 자국에서 零稅率을 적용받기 위하여 재화가 EC내의 타회원국에 실제 移動한 事實을 證明하여야 하고, 구입자가 事業者이어야 하며, 事業目的으로 財貨를 購入하였음을 증명하여야 한다.

과세사업자간 去來에 대한 VAT 흐름과 新 VAT 제도의 세부적인 과세절차는 다음 〈表-4〉, 〈表-5〉와 같다.

〈表-4〉課稅事業者間 去來



〈表-5〉新 VAT제도의 세부적인 課稅節次

'92. 12. 31 까지	'93. 1. 1 이후
① 수입시 세관에서 VAT징수 → 추후 환급 또는 매입세액공제 가능 ② 소비지국(=납세지) 세율 적용 ③ 수출자 의무사항 • 탁송물품당 세관수출신고 단일신고서식 8부 작성 → 수탁자, 교통등급, 원산지국, 운송조건 등 64개란 기재 • 세관 신고·제출 • 수출물품 세관검사 • 세금계산서 발행 • 수출증거서류 보관 (통관문서 및 송장보관 등) • VAT신고 ④ 수입자 의무사항 • 탁송물품당 단일 수입신고서식 작성 • 세관신고·제출 • 세관검사 • 통관후 재화재이동 • 수입증지 서류보관 (단일신고서, 송장 등) • 수입신고, VAT신고시 매입세액공제 신청 ⑤ 부가가치세 • 수출자 : 영세율 • 수입자 : 수입부가가치세 납부, 추후 VAT신고시 매입세액 공제	① 국내거래에 대한 VAT신고시 역내거래분 신고·납부 → 납부세액은 매입세액으로 공제 가능 ② 소비지국(=납세지) 세율 적용 ③ 공급자 의무사항 → 폐지 • 좌동 • 송장만 보관 VAT신고 ④ 구입자 의무사항 → 폐지 • 송장만 보관 • VAT신고 ⑤ 부가가치세 • 공급자 : 영세율 • 구입자 : VAT신고, 역내거래 부가가치세를 납부하고 동시에 매입세액으로 공제 • 동일한 VAT신고서식에 차변과 대변으로 부가가치세 기재

(2) EC內 事業者와 個人消費者間 去來(生産地國 課稅)

EC역내 사업자가 최종소비자인 他會員國의 個人에게 재화를 공급할 경우 종전에는 국경 통과시점에서 輸出入通關節次에 따라 購入者에 대해 수입국의 輸入附加價值稅가 課稅되어 왔으나 '93. 1. 1 이후 부터는 구입자의 거주국에서 수입부가가치세를 과세하지 않고 販賣者의 居住國(生産지국)에서 課稅된다.

따라서 부가가치세 세율이 낮은 국가에서 재화를 구매하는 경향이 나타날 것으로 예상된다.

(3) EC內 事業者와 免稅事業者와의 去來(消費地國 또는 生産地國 課稅)

EC역내 재화거래시 사업자가 타국의 免稅事業者, 國家機關 및 地方自治團體 등 公共團體와 去來하는 경우 구입자의 EC역내 取得價額이 前年度에 연간 10,000ecu(950만원)를 초과했거나 또는 당해년도에 초과할 것으로 예상되는 경우와 구입자가 자국에서의 課稅를 選擇하는 경우에는 消費地國에서 課稅되며('93. 1. 8 현재 1ecu=\$ 1.19), 其他의 경우에는 生産地國에서 課稅된다.

단, 車輛 등 運送手段 및 個別消費稅(휘발유, 담배, 주류 등)은 한도에 관계없이 消費地國에서 課稅된다.

(4) 例外規定(Special Reimes)

(가) 자동차 등 新品運送手段 去來

EC域內的 VAT 稅率⁸⁾이 통일되지 않은채 비교적 고가품인 차량 등 運送手段을 과세할 경우 各會員國간 稅率差異로 인해 公正한 價格競爭을 歪曲하고 회원국의 稅收減을 招來할 소지가 있으므로 EC 지침은 이러한 악영향이 예상되는 분야 즉, 新品運送手段 去來에 대하여는 例外規程을 두어 消費地國에서 課稅하도록 하고 있다.⁸⁾

8) 신제품운송수단은 사용기간이 3개월 이내이고 차량(주행거리 3,000km), 선박(운항시간 100시간), 항공기(40시간) 이내인 운송수단으로 ① 배기량 48CC 또는 마력 7.2KW를 초과하는 승용 또는 화물운송용차량 ② 전장 7.5m를 초과하는 선박 ③ 이륙시 총중량 1,550kg을 초과하는 항공기이다.

事業者간 新品販賣는 EC 域內供給으로 消費地國에서 課稅되며, 사업자가 비사업자인 개인에게 신품을 판매하는 경우에도 거래상대방에게 세금계산서를 교부하여야 하며 거래내역을 관할 세무서에 보고하여야 한다. 供給者가 個人인 경우 신품의 공급행위에 대하여는 사업자로 간주하여 판매가액에 대한 부가가치세를 한도로 당초 신품구입시 부담한 매입세액을 환급받을 수 있으며, 예를들면 차량 1대를 구입가격 10,000ecu (VAT 1,500ecu, 세율 15%)에 구입하여 타회원국에 8,000ecu에 판매시 환급액은 1,200ecu ($8,000 \times 15\%$)를 한도로 한다. 買入稅額 控除時期는 物品의 引導가 完了된 때로 하고있다.

新品 購入時에는 구입자의 地位 (사업자, 개인)에 불구하고 EC 域內 取得으로 보아 課稅된다. 국경통제가 없는 상태에서 특히 소비자에 대한 과세강화가 요구되며 차량, 항공기의 경우에는 登錄官廳에서 徵收를 代行하나, 등록의무가 없는 船舶 등에 대하여는 각국에서 실무적인 해결책을 강구하고 있다.

(나) 郵便販賣 (Distance sale)

사업자가 타회원국 개인소비자에게 카타로그판매, Teleshopping 등 통신판매를 하는 경우 원칙적으로 생산지에서 과세된다.

그러나 郵便販賣限度額이 연간 10만ecu(9,500만원) 이내의 경우에는 생산지국에 과세하고 10만ecu를 초과하는 경우에는 소비지국에서 課稅된다.

나. EC域內的 供給

運送用役과 같이 역내공급과 취득에 직접적으로 관련되는 특정용역을 제외하고는 회원국간 용역거래는 現行과 同一하게 적용된다.

財貨運送用役에 대해서는 EC회원국간 수입개념이 폐지됨에 따라 과세지, 납세의무자 등에 있어서 신 VAT 규정이 적용된다.

〈表-6〉 域內會員國間 運送用役 課稅體系

'92. 12. 31 까지	'93. 1. 1 이후
— 域內회원국간 운송용역은 • 거래상대방의 거주지, 과세사업자 여부에 관계없이 국제운송용역으로 VAT 면제 • 소비지국 통과시 재화가격에 혼합되어 세관신고 및 수입부가가치세 과세	— 域內회원국간 운송용역은 • 수입재화의 부수용역으로 과세되는 것이 아니라 운송용역 그 자체로서 과세 • 출발지국 과세원칙 단, 운송업자가 출발지국 이외의 VAT 사업자인 경우 당해지국에서 과세 • 운송업자가 과세지국에서 설립되어 있거나 비과세사업자에게 운송용역을 제공하는 경우에는 운송업자가, 그리고 기타의 경우에는 거래상대방이 납세의무자

다. 非EC 會員國間 去來

비EC 회원국으로부터 회원국으로 輸入하는 財貨에 대하여는 通關申告節次에 따라 수입 VAT가 課稅되고 비EC 회원국에 재화수출시에는 정상통관절차에 따라 VAT가 免除된다.

역내과세사업자가 비EC 회원국으로부터 수입한 재화를 당해국가에서 유통없이 사용 또는 소비를 위하여 타 회원국에 직접 이동시킬 경우 세무당국에 신고할 의무가 있다.

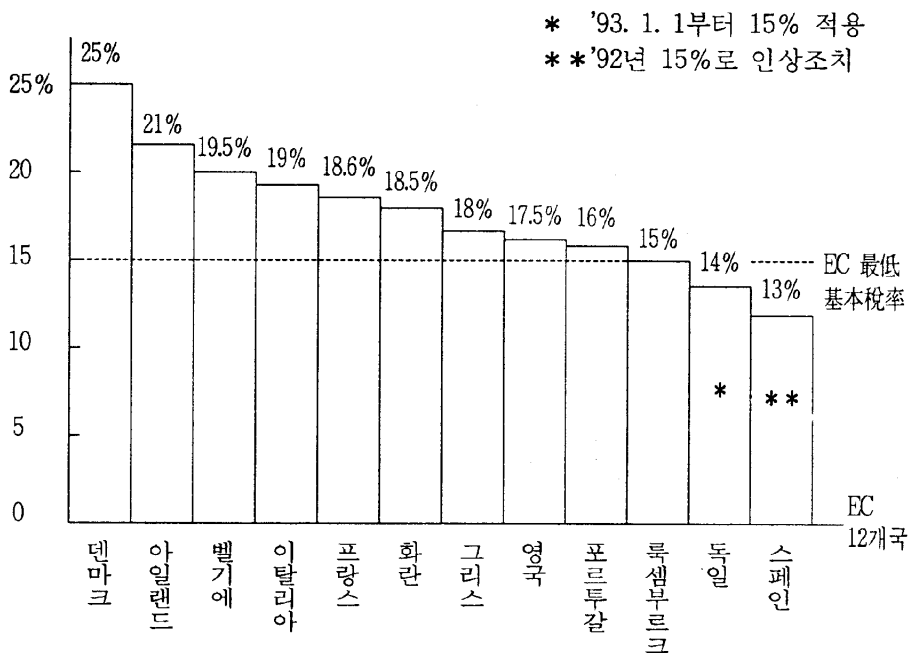
3. VAT 稅率의 접근(approximation of VAT rates)

'92. 10. 19 EC는 EC 재무장관회의에서 VAT 最低稅率 15%를 '96말 까지 존속시키는데 合議했다.

회원국의 합의에 따라 각회원국 VAT 세율은 최저세율 15%로 유지하여야하는 바 獨逸은 현행 14%에서 15%로 스페인은 현행 13%에서 15%로 인상 조치하였다. 그러나 英國의 零稅率은 現行대로 존속된다.

〈表-7〉 EC의 附加價值稅 稅率

基本稅率('92. 4 현재)



4. 會員國間 附加價值稅 情報交換體制 確立

EC 역내거래에 대한 租稅回避를 防止하고 事業者間에 필요한 정보를 제공하기 위해 각국의 세무당국간 에 부가가치세 정보교환시스템을 두므로서 회원국의 稅務行政機關은 상호 附加價值稅 정보교환을 통하여 사업자별 EC역내 거래내용, 타국사업자의 登錄番號 등을 파악하여 課稅資料로 活用하게 된다.

역내회원국간 재화를 공급하는 事業者는 本人 및 去來相對方의

VAT·事業者 登録番號와 去來相對方의 거래내역을 세무행정기관에 주기적으로 作成提出하여야 하고, 稅務行政機關은 사업자가 영세율을 적용받기 위하여 去來相對方의 사업자여부 確認要請時 신속하게 情報를 提共하도록 하고있다.

5. 新 VAT 導入에 따른 稅務行政 變化

EC 역내거래를 하는 事業者는 '93. 1부터 稅務當局으로부터 새로운 事業者番號 (IDNo)를 交付받아야 하고 거래시마다 자기 및 購入者의 事業者番號를 稅金計算書에 記載하여 교부하여야 한다.

세무당국은 이 번호를 근거로 하여 자국의 사업자에 대한 Data Bank를 구축, 納稅者로부터의 照會 또는 他會員國 稅務當國과의 情報交換에 활용하고, 또한, 사업자는 분기별로 거래처별 EC 域內去來內容에 관한 EC판매투고서 (ESL : EC sale list)를 세무당국에 보고하여야 한다.

따라서 '93. 1. 부터 EC內에서 영업을 하는 事業者는 본래 상사거래 사무 이외에 신 VAT 도입에 따른 새로운 附帶業務가 增加하게 되므로 EC 역내거래사업자는 경리, 영업, 구매 등을 포함한 內部管理시스템을 補完하는 등 새로운 稅制의 變化에 對應해야 할 것으로 판단된다.

6. 向後展望

1993년 1월 EC 單一市場의 출범은 EC의 經濟的·政治的 統合을 위한 하나의 路程에 불과하다.

현재 EC는 유럽단일통화의 실현 등 보다 긴밀한 경제적 통합을 목표로 하는 Maastricht Treaty의 비준절차상 어려움을 겪고 있기는 하지만, 보다 확대되고 보다 긴밀하게 결속되는 방향으로 나아가고 있다.

單一市場完成 以後에도 일부 未解決 事項과 각국별 立法措置事項들은 조속한 시일내에 처리될 것으로 보이며 1993년 1월부터 EC 역내에

서는 세관통관절차와 동식물검역제도, 여권심사 등 물리적 장벽과 상품과 자본의 원활한 이동을 막는 기술적 장벽이 없어지고 VAT와 소비세 행정도 간소화되나, 입법조치가 완료된 분야중에서도 영국, 아일랜드, 덴마크 3국은 무기와 마약밀수, 테러, 불법이민을 단속하기 위해 출입국관리를 계속할 방침을 정하고 있다.

EC 域内の 國境統制가 없어진 이후 늘어난 脫稅行爲를 막기 위해 各國의 稅務當國은 附加價値稅 稅務調査를 보다 強化하고 기동 단속반을 편성하여 화물차량을 불심검문하는 등 대책을 강구하는 한편, 1997년 이후 시행하게 될 VAT의 생산지과세방식에 대비하여 납세절차의 간소화, 세율체계의 재조정 등 문제들에 대해 계속 긴밀하게 협의할 것으로 본다.

EC는 앞으로 2001년까지 스웨덴 등 7개국으로 구성된 EFTA(유럽자유무역지역)와의 통합으로 EEA(European Economic Area)를 창설('92년 5월 협정체결)하고, 크로아티아 등 종전 유로슬라비아 연방국가 및 헝가리 등 종전 사회주의 국가들까지도 EC 영역에 포함시킬지에 관한 문제에 대해 계속적인 논의가 진행될 것으로 본다.

III. 英國의 附加價值稅 課稅體系(TAX MECHANISM)

1. 納稅義務者(taxable persons)

부가가치세법상 납세의무자는 課稅供給(taxable supply) 또는 과세공급을 의도하는 자로서 부가가치세법의 규정에 따라 登錄하거나 등록이 요구되는 자를 말한다.

납세의무자는 事業(business)을 영위하거나 의도하는 자로서 個人, 파트너쉽(partnership : 상법에 의거 별개의 법인격을 갖지 않는 경우에도 부가가치세 목적상 사업자로 간주), 法人格 없는 團體(member's clup, trust, 자선기관), 法人(공공법인을 포함한다), 其他 團體 등을 포함한다. 사업을 수행하거나 의도하는 자만이 事業者登錄義務가 있다.

부가가치세법은 事業의 概念을 명확하게 正義하고 있지 아니하나, 일반적으로 所得稅法 또는 法人稅法상의 職業이나 事業概念보다는 넓은 개념을 가지고 있으며 반드시 營利追求를 요건으로 하지 아니한다. 관세·소비청장은 사업의 개념을 넓게 해석하여 재화·용역의 공급이 不規則적이고 非營利目的(irregularly or on a nonprofit-making basis)인 경우에도 사업의 개념에 포함시키고 있다. 그러나 친구사이에 구두약정에 따라 항공기를 공동으로 소유하고 가끔 회사에 임대하는 경우는 사업성이 충분하지 않다는 판례가 있다.(three H. aircraft V. C. & E. commissioners)⁹⁾ 雇傭契約에 따라 피용자가 제공하는 용역은 부가가치세 목적상 사업상공급(business supplies)으로 보지 아니하나, 政府, 公共法人, 地方自治團體, 기타 公共機關 등이 과세재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 事業者로 간주된다.

독립적인 사업자만이 사업자등록을 할 수 있다. 부가가치세법상 獨立

9) Bill Packer, Ibid., p. 8

性(independent)¹⁰⁾에 관한 명확한 규정은 없으나 관세·소비청장의 지침에 의하면 본인이 ①事業場과 事業設備를 갖추고 ②당해사업을 별도로 구분할 수 있도록 매일매일 帳簿記帳을 하며 ③본인명의로 買入·賣出稅金計算書 發行 ④法律上 모든 거래행위에 대해 責任을 지고 ⑤所得稅法上 納稅義務者가 되는 경우에는 개별적으로 사업자등록을 할 수 있도록 규정하고 있다.

하나의 사업을 2개의 사업으로 分割하여 각각 別個의 事業으로 登錄하는 경우로서 사업자와 그 부인이 함께 음식점을 경영하는 선술집(pub)을 그 예로 들 수 있다.

그러나 VAT 목적으로 사업을 분할하는 관행이 늘어나게 되자 關稅·消費廳長은 2인 또는 그 이상의 사업자가 실질적으로 하나의 사업의 일부를 운영하면서 개별적으로 사업자등록을 하고자 하는 경우에는 사업자등록상 별개의 사업으로 인정하지 않고 있다. 그러나 완전히 別個의 小規模事業을 하는 경우에는 무관하다. 관세·소비청장의 지시에 대하여는 이의를 제기할 수 있다.

영국의 課稅領域(territoriality)은 본토, 웨일즈, 스코틀랜드, 북아일랜드와 3해리 이내의 영토섬으로 구성되어 있다. 영토한계인 3해리 밖에 있는 대륙붕상의 구조물은 포함되지 아니한다.

영국과 맨섬은 相互協定(1979. 10. 15)에 따라 VAT 과세에 있어서는 두나라가 同一地域으로 取扱하여 일반적으로 영국 국내에서 적용되는 法律이나 訓令이 그대로 적용되고 있다. 따라서 영국과 맨섬간에 거래되는 재화는 어느 한쪽으로의 輸入이나 輸出로 보지 아니한다. 맨섬의 VAT法은 英國과 同一하게 規程되어 있다.

10) Supplement No. 52, October 1986, Value Added Taxation Europe, IBFD

가. 政府·地方自治團體

정부나 지방자치단체가 과세되는 재화·용역을 공급할 경우에도 一般事業者와 같이 取扱하여 課稅된다. 지방자치기관이 과세공급을 할 경우에는 年間賣出額이 35,000파운드 以下인 경우에도 사업자등록의무가 있으며 과세공급과 관련하여 매입세액공제 또는 환급이 가능하다.¹¹⁾

나. 非事業者¹²⁾

(1) 自動非課稅(automatic non-taxability)

부가가치세 사업자로 登錄되지 않거나 登錄義務가 없는 자는 VAT를 납부할 의무가 없다. 따라서 자기가 부담한 買入稅額은 공제나 환급되지 아니한다. 그러나 수출이나 수입의 경우에는 납세의무를 지는 경우가 있다.

(2) 申請에 의한 事業者登錄 免除

사업상 사업자등록의무가 있는 경우에도 등록시 재화·용역의 공급이 零稅率 적용대상이 되는 경우에는 關稅·消費廳長에게 申請하면 登錄免除가 可能하다.

농어민의 경우에도 일반사업자와 같이 사업자등록의무가 있으나 대부분의 식료품이 영세율 대상이므로 사업자등록면제를 받아 VAT 신고에 따른 불편을 피할 수 있다.

(3) 自發的인 納稅義務(voluntary tax liability)

사업자등록의무가 없는 자가 과세공급시 關稅·消費廳長에게 申請할 경우 일정조건에 부합하면 事業者登錄이 可能하다.

종종 비사업자가 매입세액공제를 받기 위해 사업자등록신청을 하고

11) VATA, Sec. 28(1)

12) IBFD, Ibid., Supplement No. 53, Feb. 1987

있다.

다. 免稅事業者(exempt supplier)

면세되는 재화 또는 용역을 공급하는 사업자는 부가가치세 登錄義務가 없으며 부가가치세 과세사업자도 아니다.

免稅·課稅兼業의 경우에는 課稅供給의 基準에 의하여 등록여부가 결정된다.

사업자의 공급이 모두 영세율 적용대상인 경우에는 사업자등록면제 신청이 가능하다. 사업자등록을 하지 아니하면 買入稅額控除나 還給을 받을 수 없다.

라. 小規模事業者(small entrepreneurs)

年間賣出額(또는 예상액)이 35,000파운드(91년 기준)을 초과하는 사업자는 VAT 사업자등록의무가 있다. 이 기준은 物價上昇率을 감안하여 毎年 약간씩 上向調整된다. 연간매출액이 35,000파운드 이하인 소규모사업자는 사업자등록이나 납세의무가 면제된다. 그러나 매입세액공제나 환급 또는 상거래 신용유지 필요에 의하여 임의로 사업자등록을 할 수 있다. (사업자등록여부는 소규모사업자 任意決定事項)¹³⁾

마. 그룹法人(multi-division enterprises)

공동지배하에 있는 모든 법인은 그룹등록(group registration)이 가능하며 대표법인에 의해 總括申告納付할 수 있다.¹⁴⁾

13~15) 영국의 부가가치세제도, 주영대사관, 1992.

바. 外國企業의 國內支店

외국기업의 국내지점은 사업자등록을 하면 本·支店間 또는 지점간 용역의 공급에 대해 과세되지 아니한다. 외국기업은 국내기업과 마찬가지로 사업자등록을 하여야 하며 경우에 따라서는 納稅代理人(VAT agent)을 통한 登錄도 可能하다.¹⁵⁾

2. 課稅去來(taxable transactions)

일반적으로 國內에서 事業上 納稅義務者가 財貨 또는 用役을 供給하는 경우에는 부가가치세가 과세된다. 또한, 財貨의 輸入이나 사업자가 해외로부터 특정용역의 輸入시에도 과세된다.

가. 財貨의 供給(supply of goods)

과세되는 재화의 범위에 대하여는 부가가치세법상 명확하게 규정된 것은 없으나 모든 有形財貨(tangible), 動產(movable item), 土地에 대한 特定權利(certain interests in land)가 포함되고 있다. 재화의 공급이란 有形財(tangible property)의 처분권을 양도(EC 제6차 VAT지침)하는 것을 말하며 다음의 경우는 재화의 공급에 해당한다.

- ① 매매계약 또는 대가가 완전히 지급될 때까지 소유권이전을 유보하는 계약에 의한 재화의 인도 (예 : 割賦, 연불, 條件付販賣)
- ② 타인소유 원자재의 加工生産 (예 : 가공, 수선, 부품교환)
- ③ 電力, 煖房, 冷凍, 通風의 供給
- ④ 土地의 主要 權利의 讓渡(토지소유권, 21년 이상 임차권)
- ⑤ 재화의 自家供給
- ⑥ 事業用資産의 處分이나 引渡

대가유무에 불문하나 10£ 이하의 사업상 증여 또는 견본품은 과세 공급에서 제외한다.¹⁶⁾

廢業시 在庫財貨는 自己에게 供給된 것으로 보아 課稅된다. 단, ① 타 사업자에게 사업을 包括적으로 讓渡하거나 ② 本人이 사망, 파산 또는 무능력자가 되어 타인에 의하여 사업이 운영되는 경우 ③ 推定稅額이 250£ 이하인 경우에는 課稅되지 아니한다.¹⁷⁾ 그러나 이 규정은 사업자에게 매입세액공제가 인정되지 않는 경우에는 적용되지 아니한다.

事業讓渡의 경우에는 VAT 목적상 재화와 용역의 공급으로 보지 아니한다. 양도자가 양수자에게 사업용자산 또는 사업의 일부를 포괄적으로 양도하는 것으로 다음의 要件을 갖춘 경우에 한한다.

① 거래상대방인 讓受者는 課稅事業者이거나 양도중에 과세사업자이어야 하며

② 양수자는 양도자의 사업과 同種事業을 運營하기 위해 당해 자산을 사용하여야 하고

③ 事業의 一部가 移轉된 경우에는 당해 부분이 별도로 運營 可能해야 한다.¹⁸⁾

(1) 固定資産의 供給

土地의 主要 權利(major interest)의 讓渡는 재화의 공급으로 본다.¹⁹⁾

(2) 自家供給(self-supplies)²⁰⁾

(가) 財貨의 自家供給

과세사업자가 사업상 생산하거나 취득한 재화를 內部目的으로 사용하는 경우 일반적으로 부가가치세법상 재화의 공급으로 보지 않고 매출세액도 부담하지 아니한다. 그러나 사업자가 外部로부터 購入시 매입

16) VATA, s2(1).

17) VATA, s2.

18) IBFD, Ibid., Supplement No, 63, August 1989.

19) VATA, Sch2, Para. 4

20) IBFD, Ibid., Supplement No. 65, Feb 1990

세액공제가 제한되는 특정재화를 이러한 방식으로 使用·消費하는 경우에는 課稅供給으로 간주하여 課稅하고 있다.

(나) 商街建設用役의 自家供給

'89. 4. 1부터 상가건설용역의 자가공급(공급가액 £100,000 이상)은 正常課稅된다. 供給價額은 공개시장가격(open market value) 즉 原價(cost)+名目利潤(notional profit)에 의하여 결정된다.

(다) 土地 및 建物開發者(developer)의 自家供給

'89. 8. 1부터 自己所有 또는 賃貸目的으로 자가건설한 빌딩을 점유하는 開發者는 자기에게 토지 및 건물을 공급한 것으로 보아 正常課稅된다. 공급가액은 토지의 取得原價와 建築費用을 合計한 금액으로 한다. 단, 供給價額이 £100,000 以下인 경우에는 자가공급으로 과세하지 아니한다.

(3) 個人的 供給(private use)²¹⁾

과세사업자가 사업상 재화를 취득하거나 생산한 재화를 自己의 個人目的에 使用하거나 他人에게 供給하는 경우 財貨의 供給으로 간주하여 과세된다. 공급가액은 재화의 原價에 의한다. (예 : 제조업자가 자기의 재고재화를 가정용으로 사용하거나 친구에게 제공하는 경우)

1987. 4. 6 이후 사업년도부터 과세사업자가 被傭者, 任員 등에 個人目的으로 事業用油類 供給시 自家供給으로 課稅하고 있다.

나. 用役의 供給(supply of services)

용역의 공급은 그 본질상 쉽게 정의되지 못하고 있다. 法律上 재화의 공급이 아닌 것으로 對價에 의하여 제공되는 것은 용역의 공급으로 규정²²⁾하고 있으며 재화의 경우 分割되지 않는 持分(undivided share)의

21) IBFD, Ibid., Supplement No. 65, Feb 1990

22) VATA, Sch2, Paral(1) (a)

讓渡는 재화의 공급이 아니라 用役의 供給으로 보는 特別規程이 있다.

예를들면 경주마의 경우 단일지분(a single share)의 양도는 용역의 공급으로 취급되나 동시에 모든 지분이 양도될 경우에는 재화의 공급으로 된다.²³⁾ 따라서 財貨(goods)의 공급이 아니면서 對價를 받고 이루어지는 거래(권리의 일부 또는 전부의 양도를 포함)는 用役의 供給에 해당된다. 여기서 對價(consideration)란 특정형태의 金錢이나 現物供給을 말하며, 제공되는 용역 그 자체를 의미할 때도 있다. 또한, 財貨의 無償贈與와는 달리 用役의 無償供給은 부가가치세법상 과세되지 아니한다. 用役의 예를 들면 다음과 같다.

- ① 호텔, 宿泊, 식당, 공연, 이미용, 대중목욕탕, 航空, 廣告 등의 용역
- ② 會計士, 建築家, 法律家, 강사, 조사자, 증권브로커, 相談士 등의 용역
- ③ 競賣, 仲介用役
- ④ 特許, 의장, 商標, 라이선스, KNOW-HOW 또는 情報用役
- ⑤ 事業者의 人力(staff) 공급
- ⑥ 貸貸借
- ⑦ 對價를 받기로 하고 어떤 행위를 하지 않기로 약정하는 것
- ⑧ 對價를 받기로 하고 어떤 권리를 설정, 양도, 포기하는 것
- ⑨ 建設用役의 自家供給
- ⑩ 업무이외의 용도로 당해 사업용재화를 사용하는 경우 등

事業者에 대한 被傭者의 用役은 과세되지 아니한다. 그러나 자가고용자나 피용자가 고용관계와는 관계없이 독립적으로 용역을 공급할 경우에는 과세된다.

셀프서비스식 세탁소의 경우는 물이나 연료의 공급이 아닌 用役의 供給으로 보고 있고, 비계(scaffolding)의 공급은 재화·용역의 혼합거래로 보고 있다.(판례)

특정사업을 위하여 취득했거나 사용되는 재화를 사업과는 다르게 사

23) Bill packer, Ibid., p. 10

용할 경우 용역의 공급으로 보아 과세되며 修繕된 물건을 유사한 종류의 쓸모없는 물건과 交換하는 등 사업상 주기적으로 그러한 편의를 제공하는 경우에는 재화의 공급이 아니라 용역의 공급으로 보아 과세된다.

(1) 固定資産의 리스(leasing of immovable property)

土地에 대한 權利, 持分, 占有權의 讓渡·拋棄는 VAT가 면제된다. 그러나 호텔, 하숙집, HOLIDAY FLAT, 캐러반, 캠핑 또는 주차시설, 전시장, 낚시 기타장소의 임대는 과세된다.

建物の 管理維持費도 임대료에 포함되는 한 과세되며 수송 및 관리 용역에 대하여 소유자나 관리인이 별도로 부담금을 징수하는 경우에는 일반적으로 과세된다. 다만, 소유자나 관리인이 독립사업자에게 지불한 금액을 임차인으로부터 求償받는 金額(reimbursement)은 課稅對象에서 除外된다.

'89. 8. 1부터 商街所有者 또는 展示場 賃貸人은 부가가치세 매입세액 공제를 받기 위하여 정상과세 적용을 받을 수 있다. 그러나 한번 과세 사업자로 전환하면 다시 변경하지 못한다.²⁴⁾

(2) 自家供給

용역의 자가공급에 관한 규정은 재무성령에 의하여 정할 수 있도록 규정하고 있으나 아직 규정된 바 없다.

(3) 個人的 供給

용역의 개인적 공급은 VAT 과세대상이 아니다.

다. 混合去來(mixed transactions)

재무성령에 의하면 경품교환권을 포함한 특정거래에 대해서는 재화 또는 용역의 공급으로 보지 아니한다. 폐품과 수리된 물품의 교환은 용역의 공급으로 보며, 금융기관이나 보험회사가 재소유한 예술품, CAR-

24) IBFD, Ibid., Supplement No. 65, Feb 1990

AVANS, 모타사이클, 보우트, 전자오르간, 항공기, 소총기를 처분한 경우 재화의 공급이나 용역의 공급으로 보지 않고 있다.

과세재화나 용역을 함께 공급할 경우 VAT는 일반적으로 양자에 대해 동일하기 때문에 총대가를 구분할 실익은 없다. 그러나 과세용역대가가 税金計算書에 별도로 표시된 경우에는 공급되는 재화의 일부가 아닌 獨立的인 用役의 供給으로 보아 課稅된다. (예 : 독립적인 운송, 포장)

課稅, 零稅率, 免稅되는 재화 또는 용역을 통합가격으로 공급할 경우에는 세금계산서에 각각 해당금액을 區分標示하여야 하며 代理人은 본인에 대한 自己의 用役部分에 대해 별도의 세금계산서 교부가 필요하다.²⁵⁾

라. 非課稅去來(non-taxable transactions)²⁶⁾

다음과 같은 거래는 VAT가 과세되지 아니한다.

- ① 同一그룹내의 供給(그룹등록시 그룹내 회사간의 내부거래)
- ② 雇傭契約下の 勤勞用役
- ③ 對價를 받지 아니하고 제공하는 공급
- ④ 國外에서 提供되는 공급
- ⑤ 非事業者가 提供하는 공급

마. 供給場所(place of supply)

(1) 財貨의 供給場所(place of goods)

부가가치세는 국내에서 공급되는 재화 또는 국내에 수입된 재화를

25) IBFD, Ibid., Supplement No. 65, Feb 1990

26) Bill Packer, Ibid., p. 18

과세대상으로 하고 있기 때문에 공급장소의 결정은 대단히 중요하다.

일반적으로 재화가 供給時期에 國內에 있는 경우 國內에서, 外國에 있는 경우 外國에서 供給된 것으로 推定된다.²⁷⁾ 따라서, 2거주자 사이에 공급이 이루어지는 경우 공급시기에 당해재화가 國外에 있는 한 國外에서 供給된 것으로 보아 VAT 課稅對象에서 除外된다. 그러나 영세율 적용대상품목은 국외에서 공급되는 경우에도 부가가치세법상 국내공급으로 취급하고 있다.

(가) 輸入財貨

특정재화가 국외에서 국내로 이동할 경우 당해재화의 공급은 국외에서 이루어진 것으로 추정되나²⁸⁾, 부가가치세법은 수입재화에 대하여는 과세하고 있다.

(나) 連鎖去來(chain transaction)

체인거래의 경우 각각의 거래는 개별적으로 課稅되기 때문에 공급장은 일반규정에 따라 공급시 재화의 위치 및 이동에 따라 결정된다.

(다) 委託賣買 其他

返還條件付賣買(on sale or return), 동의조건부매매(on approval) 또는 위탁매매(consignment sales)에 의하여 공급된 재화는 거래가 인수되거나 재화인도일로부터 12개월중 빠른시기에 공급이 이루어진 것으로 추정된다.²⁹⁾

그러므로 委託賣買에 의하여 해외에 반출된 재화는 매매거래 확정시 당해재화가 국외에 있는 경우 국외에서 공급된 것으로 본다. 따라서 이런 경우 완전히 VAT 과세대상에서 제외되므로 수출에 의한 영세율 적용을 받을 수 없게 된다.

委託賣買에 의거 國內에 搬入된 財貨는 輸入時에 附加價値稅가 課稅

27) VATA, Sec. 6(2)

28) Ibid, Sec. 6(3)

29) VATA, Sec 4(2) (c)

된다. 만약 거래가 확정되는 시기에 당해재화가 國內에 所在하고 있고 공급자가 등록된 과세사업자인 경우 당해 공급은 다시 VAT가 과세된다. 그리고 공급자는 수입시 부담한 부가가치세를 매입세액으로 공제받을 수 있다. 그러나 공급자가 등록사업자가 아닌 경우에는 다시 VAT가 과세되지 아니하며 물론 수입시 부담한 부가가치세도 공제받을 수 없다.

(라) 輸出財貨

재화의 공급이 국외반출일 경우 국내에서 공급된 것으로 본다.³⁰⁾ 그러나 수출에 대하여는 零稅率이 적용된다.

(마) 國內所在 外國企業의 保稅裝置場(warehouse)

국내에 있는 외국기업의 保稅裝置場은 國內의 一部로 간주된다. 외국기업이 부가가치세 등록사업자일 경우 보세장치장으로 부터의 재화반출시 과세되며, 수입시 부담한 매입세액은 공제받을 수 있다.

(바) 保稅裝置場(bonded warehouse)과 非關稅地域(customs free zones)

보세장치장의 수입재화가 과세공급에 해당하는 경우 당해 공급은 國內에서 이루어진 것으로 본다. 그러나 당해재화가 보세장치중에 있거나 관세 또는 소비세 과세대상이나 관세 또는 소비세 납부전에 공급되거나, 관세·소비세 모두 과세대상이면서 소비세 납부전에 공급이 이루어진 경우에는 부가가치세법상 공급으로 보지 아니한다.³¹⁾

非關稅地域의 공급장소에 대한 명확한 규정은 없으나 비관세지역에서 국내반출시 VAT가 과세된다.

(2) 用役의 供給場所(place of services)

일반적으로 용역의 공급은 공급자가 귀속하는 국가에서 공급되는 것으로 본다.³²⁾ 그러나 국외에 있는 자가 국내과세사업자에게 공급하는

30) Ibid, Sec 6(3)

31) VATA, Sec. 35(1)

32) Ibid, Sec 6(5)

특정용역에 대하여는 용역을 제공받는 자가 국내에서 용역을 공급한 것과 같이 취급하여 과세된다.

부가가치세법 제8조는 用役供給者와 受取者의 供給場所의 歸屬決定에 관하여 다음과 같이 규정하고 있다.

- ① 사업상이 아닌 私的인 目的으로 용역을 수취하는 개인 : 居住國家
- ② 일국에서 事業場 또는 기타 固定事業場을 가지고 있는 자 : 當該國家
- ③ 사업장이 없는 경우 : 通常居住國家
- ④ 2이상의 國家에 事業場을 가지고 있는 경우 : 用役이 直接 使用되는 事業場 所在國家

特定國家에서 支店 또는 代理店을 운영하는 사업자는 당해 국가에서 사업 또는 고정사업장을 가지고 있는 것으로 취급된다. 國內登錄事務室은 이러한 목적을 위한 固定事業場에 該當한다는 VAT 관례가 있다.

(가) 運送

국내운송에 대하여는 일반규정에 따라 공급장소가 결정되나 國際運送에 대하여는 國內에서 用役이 供給된 것으로 본다.³³⁾ 그러나 국제운송 용역은 국내에서 제공되는 영세율 용역공급으로 취급한다.

(나) 動産리스

동산의 리스(운송수단은 제외)는 “REVERSE CHARGE”에 해당한다. 國外에 있는 자가 國內의 課稅事業者에게 자산을 리스할 경우에 마치 과세사업자가 리스한 것과 같이 취급하는 것을 의미한다.

기타 동산 및 운송수단의 리스에 대하여는 일반규정이 적용되며 공급하는 자가 속하는 국가에서 공급이 이루어진 것으로 본다.

리스와 관련하여 國內에 搬入된 資産은 輸入時에 附加價值稅가 課稅된다. 이것은 EC 제6차 VAT 지침과는 어긋나는 것으로 EC 제6차

33) VATA, Sec. 16(5)

VAT 지침에 의하면 자산이 사용되는 장소를 공급장소로 규정하고 있다.

(다) 不動産

부가가치세법상 토지와 관련하여 제공하는 용역에 대해서는 특별규정이 없고 일반규정이 적용된다. 이것은 토지소재지를 공급장소로 하는 EC VAT 6차지침과 배치되는 규정이다.

바. 供給時期(time of supply)

財貨 또는 用役의 供給時期(tax point)는 附加價值稅가 課稅되는 時期를 말한다. 供給時期는 ① 特定財貨의 적용세율 변경시 稅率 決定 ② 附加價值稅 申告·納付 ③ 사업자의 買入稅額控除를 위한 課稅期間 決定을 위하여 중요한 의미를 지니고 있다.

(1) 一般規程

재화의 일반적인 供給時期(basic tax point)는 財貨가 引導되는 時期이다. 재화가 이동(removed)되지 않는 경우에는 供給받는 者가 이용가능한 時를 공급시기로 한다.

용역의 경우는 役務가 履行(performed)되는 시기를 供給時期로 한다. (일반적으로 役무완성일)³⁴⁾ 그러나 공급자가 기본적인 공급시기전에 ① 稅金計算書를 發行하거나 ② 貸金을 領收한 경우에는 그중 빠른 시기를 供給時期로 한다.³⁵⁾

商去來 慣行上 월단위 稅金計算書를 發行하는 경우와 같은 특정의 경우 납세의무자는 關稅·消費廳長 등의 承認을 얻어 14일 이상 공급시기를 延長하여 適用할 수 있다.

(2) 特別規程

34) VATA, Sec. 4

35) Ibid, Sec. 5

다음의 거래의 경우에는 공급시기의 特例가 인정된다.³⁶⁾

① 返還條件付·同意條件付 또는 기타 이와 유사한 재화의 공급의 경우 고객이 당해거래를 인수한 시점을 공급시기로 하나 인수나 반환이 없는 경우에는 당해재화 인도후 12개월이 되는 때를 공급시기로 한다.

② 계속적 또는 주기적으로 용역을 공급할 경우에는 공급시기가 하나 이상이 될 수 있다. 계약상 대가지급이 1회일 경우에는 稅金計算書 交付日 또는 對價支給日중 빠른 시기가 공급시기가 된다. 계약상 대가를 분할하여 지급하기로 하는 경우에는 對價를 受取한 때에 공급이 이루어진 것으로 본다.

③ 用役의 輸入은 對價支給時 供給된 것으로 본다. 그러나 용역의 대가가 金錢이 아닌 경우에는 역무가 이행되는 課稅期間의 最終日에 供給된 것으로 본다.

3. 課稅標準(taxable base)

가. 一般規程

재화·용역에 대한 부가가치세 課稅標準은 원칙적으로 재화·용역의 공급에 대해 수취한 對價(consideration) 즉 供給價額이 된다. 그러나 부가가치세는 포함되지 아니한다.³⁷⁾

현실적으로 공급가액은 특정재화·용역의 공급과 관련하여 발행된 稅金計算書上에 표시된 金額이다. 금전으로 대가를 받은 경우에는 그 대가, 기타 금전이외의 대가를 받은 경우에는 자기가 공급한 재화·용역의 時價 즉 公開市場價格(open market value)에 의한다.³⁸⁾

36) VATA, Sec. 4(2) (c), Sec. 35(2), Regs, 17~27

37) VATA, Sec. 10(2)

38) Ibid, Sed. 10(3)

時價는 구입자가 지급하는 대가로서 구입자가 공개시장에서 재화 또는 용역을 취득하는 때에 공급자와 구입자간에 사업상, 금융상, 기타 特殊關係가 없는 正常去來에 의하여 支給하는 價格으로 정의하고 있다.³⁹⁾

일반적으로 공급대가가 外貨로 표시되어 있는 경우에는 공급시 관세 평가에 관한 EEC 법률에 따라 파운드로 환산한다. 그러나 재화의 輸入 이외의 경우에는 공급시에 공표된 외국환매도율(closing selling price)에 의한다.

事業上贈與 기타 대가없이 재화 또는 용역을 공급하거나 사업용 자산을 個人目的으로 소비할 경우 공급가액은 正常原價가 된다. 공급대가가 시가보다 낮고 공급자와 거래상대방의 특수관계 그리고 거래상대방이 매입세액공제를 받을 수 없는 자이거나 공급자의 사업의 전부 또는 일부가 비사업자인 最終消費者를 거래상대방으로 하는 소매일 경우 關稅·消費廳長의 指針에 의하여 時價를 공급가액으로 할 수 있다.

現金割引額(cash discount)은 과세표준에 포함되지 아니하며 공급자와 공급받는자 사이의 계약에 의거 재화의 운송비를 공급가액에 포함시킬 경우 별도의 공급으로 보지 아니한다. 그러나 세금계산서상에 운송료, 보험료와 같이 별도 항목을 표시할 경우 당해 공급에 대해 附帶費用(additional cost)으로 취급하여 부가가치세가 과세되며, 당해 비용이 부가가치세가 면세되는 경우에도 과세공급가액에 포함되어 과세된다.

나. 特例規程

(1) 中古品 交換(goods traded in)

중고품을 신품과 교환하는 거래는 대부분 個人이 구입하는 경우로서 예를 들면 대가의 일부로 낡은 세탁기를 제공하고 신세탁기를 구입하

39) IBFD, Ibid., Supplement No. 70, May 1991

는 경우가 여기에 해당한다. 이 경우 구입자가 課稅事業者가 아닌 경우에 과세표준은 공급자에게 제공하는 구세탁기 대가와 관계없이 신세탁기 購入價額(full asking price)이 된다.

이 규정은 구입자가 一部交換去來에 의하여 서로다른 형태의 재화·용역을 공급하는 경우에도 구입자가 공급하는 재화·용역이 과세공급이 아닌한 동일하게 적용된다.

(2) 交換(exchange of goods)

교환거래에 관한 규정은 과세사업자 상호간 교환거래에 적용하며 각각의 공급가액에 대해 VAT가 과세된다.

거래상대방의 일방이 거래의 일부로서 금전을 지급하는 경우 당해 金錢對價에 VAT가 과세되는 것이 아니라 양자간에 이루어진 總供給價額에 대해 부가가치세가 과세된다.

그러나 예외적으로 특정교환의 경우 (예 : 폐품과 수선품의 교환)에서 당해거래는 用役의 供給으로 간주되므로 지급받은 金錢對價에 대해서만 과세된다.⁴⁰⁾

(3) 貸損(bad debts)

부가가치세는 現金主義 또는 소매상 과세제도를 제외하고는 거래상대방의 대가지급 여부와 관계없이 과세되는 것이 원칙이다. 그러나 예외적으로 재화·용역의 공급대가를 金錢으로 받기로 하고 세금을 納付한 후 貸損이 발생하여 장부에 대손을 기장하고 공급일로부터 1년이 경과한 경우에는 賣出稅額에서 控除가 가능하다.

(4) 返送된 財貨(returned goods)

공급한 재화가 반환된 경우 공급자는 매출세액을 조정하여 부가가치세 환급을 받을 수 있다.

(5) 事業의 壤渡

사업의 포괄적 양도로서 일정요건에 해당하는 경우에는 과세공급으

40) IBFD, Ibid., Supplement No. 70, May 1991

로 보지 아니한다. 그러나 일정사업 양도요건을 갖추지 못한 경우에는 정상과세된다.

(6) 個人的 消費(private use)

事業目的으로 취득 또는 수입한 재화를 個人目的으로 사용·소비할 경우 용역의 공급으로 간주되며 공급가액은 대가가 없는 경우 당해용역을 공급하는 재화 또는 용역의 原價(full cost)로 한다.⁴¹⁾ 단, 대가가 있는 경우에는 一般規程이 적용된다.

그러나 사용자가 피용자에게 식사 또는 일시적인 숙박용역을 제공하는 경우 공급대가가 무상인 경우에는 공급가액이 없는 것으로 보며, 일부 또는 전부의 금전대가를 받고 공급하는 경우에는 당해 금전대가가 공급가액이 된다.

주주에 대해서는 특별규정이 없다. 따라서 일반규정에 따라 과세된다.

(7) 建物(building)

비영업용건물의 건설에 대하여는 영세율이 적용되므로⁴²⁾ VAT관련 공급가액문제는 발생하지 아니한다.

그러나 영업용 건물의 경우 일반규정에 따라 과세되고 토지의 원가, 건설용역원가 그리고 건물의 건축관련 기타 재화 및 용역가액의 합계액이 공급가액이 된다.

(8) 財貨의 輸入(importation)

부가가치세법상 수입재화의 과세표준에는 재화구입가격, 국외 또는 국내에서 수입과 관련하여 부과된 관세, 조세 기타 부담금 및 수입지 또는 항구까지의 포장비, 운송비, 보험료, 코미션 등 모든 비용이 포함된다.⁴³⁾ 금전이외의 대가를 받는 경우에는 關稅評價에 관한 EC法에 의

41) VATA, Sch. 2, Para. 5(3), Sch. 4, Para. 8

42) Ibid, Sch. 5, Group 8

43) Ibid, Sec. 11

하여 결정된 時價(open market value)를 과세표준으로 한다. 현금할인조건에 따라 재화를 수입한 경우 현금할인액은 실질적으로 대가 수취여부에 불구하고 과세표준에서 제외된다. 그러나 대가가 할부판매조건인 경우에는 그러하지 아니한다. 海外에서 加工한 財貨를 再輸入한 경우 특정조건에 따라 가공에 의하여 증가된 가액에 대해서만 과세된다. 재수입조건부 수출 또는 일시적인 수입재화에 대하여는 특정조건에 따라 부가가치세가 면제된다.

4. 稅率(tax rates)

VAT 세율은 EC각국의 複數稅率制度와는 달리 17.5%의 單一稅率制度를 채택하고 있다. 재무성은 현행세율의 25%까지 상·하조정할 수 있다. 즉 상·하 4.375%p까지 탄력적으로 적용 가능하다.⁴⁴⁾

식료품, 의료용구, 장애인용품 등에 대해 EC회원국보다 훨씬 광범위한 영세율제도를 두므로서 단일세율제도에 따른 稅負擔의 逆進成 緩和를 도모하고 있다. 그러나 이러한 영세율제도는 EC 租稅調和(tax harmonization)에 큰 걸림돌이 되고 있으며 EC VAT 6차 지침의 기본 방향에도 어긋나는 것으로 EC 재판소의 위헌판결을 받은 경우도 있다.

영국은 EC 單一市場形成을 계기로 〈表-9〉와 같이 단계적으로 稅率을 上向調整한 바 있다. 따라서 現行 附加價值稅 稅率은 〈表-10〉에서 나타난 타 EC회원국보다는 낮은 수준이나 전세계 VAT 도입국가의 中·上位水準을 維持하고 있다.

英國은 '1973. 4 처음 VAT 도입시 10%의 基本稅率로 하는 單一稅率制度를 채택하여 그 후 일정기간동안('74. 11~'76. 4) 휘발유, 전기·전자 제품 등에 대해 고세율을 적용하여 복수세율제도를 채택한 바 있으나 '79. 6 다시 단일세율제도로 전환한 바 있다.

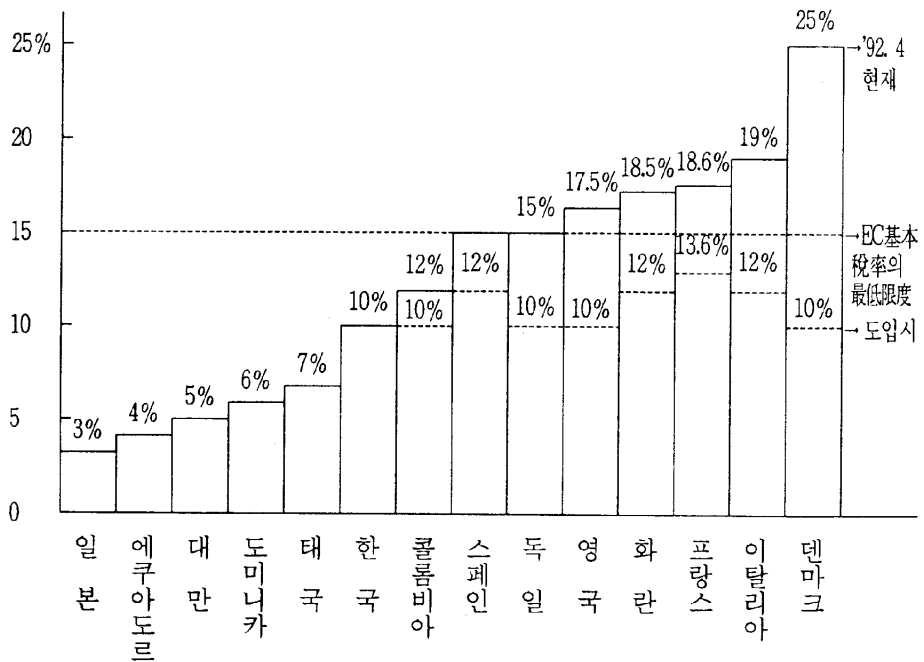
44) VATA, Sec 9

〈表-8〉稅率變更內譯⁴⁵⁾

1973. 4. 1	기본세율 10%
1974. 7. 29	기본세율 8% (2% 인하조치)
1974. 11. 18	휘발유에 대해 25%의 고세율 도입
1975. 5. 1	전기제품, 라디오, 텔레비죤, 사진기, 모피, 보석, 보트 항공기에도 25%의 고세율 적용
1976. 4. 12	상기 고세율적용 품목에 대한 세율을 12.5%로 인하 (휘발유 포함)
1979. 6. 18	세율을 15%로 단일화 (기본세율)
1991. 4. 1	세율을 17.5%로 인상 (기본세율)

〈表-9〉附加價值稅 도입국가의 基本稅率(standard rates)⁴⁶⁾

基本稅率



45) 영국의 부가가치세제도, 주영대사관, 1992

46) 財務部 稅制室 統計, 1992

IMF에 따르면 複數稅率制度는 VAT 세 부담의 逆進性 緩和를 위하여 政治家들이 選好하고 있으나 세율을 복수화하더라도 소득에 대해 반드시 累進的이지 못한 것으로 평가하고 있으며

① 資源配分歪曲 ② 輕減稅率 適用對象品目の 高所得層 消費 ③ 輕減稅率 通用對象의 区分이 어렵고 限界線上 事業者와의 紛爭 및 脫稅可能性 增大 ④ 申告書式 複雜, 納稅者 및 稅務當國의 誤謬增加 등 稅務行政費用 및 納稅者 不便 增大 ⑤ 거래시마다 免稅·零稅率·輕減稅率·基本稅率·高稅率 品目別로 購入·販賣·記帳하여야 하는 등 負擔能力이 없는 零細事業者에 대한 稅務節次負擔이 過重될 뿐만 아니라 ⑥ 복잡한 유통구조상 市場價格이 대부분 附加價值稅와 무관하게 決定되고, 高稅率 物品에 대한 稅金報償을 위해 輕減率品目に 높은 價格을 策定하는 등 복수세율제도 운영에 따른 문제점을 지적하고 있다.⁴⁷⁾

또한 부가가치세는 경감세율 적용여부와 관계없이 저소득층에 대해서는 과중한 부담이 되고 있으므로 복수세율제도는 부가가치세 역진성 완화를 위하여 바람직하지 못하며 소득세를 통한 세액공제 또는 移轉支出增加를 통해 稅負擔을 緩和시키는 것이 바람직하고 높은 세율제도는 소득수준의 증가에 따라 소비형태가 너무 다양하기 때문에 역진성 완화를 위한 효율적인 제도가 되지 못하며, 조세제도의 가장 중요한 목적은 稅收를 效率的으로 徵收하는 것이므로 單一稅率制度는 이러한 목적을 성취하기 위한 가장 효율적이고 費用負擔이 적은 制度로 評價하고 있다.⁴⁸⁾

이와 같이 VAT 單一稅率의 우위성에 대해서는 일치된 견해를 보이고 있으나 영국, 덴마크를 제외한 EC 각국의 경우 부가가치세 도입시 구간점세를 흡수함에 있어 정치·사회적 배려로 대부분 複數稅率制度를 채택하고 있다.

47) Value-Added Tax : Administrative and Policy Issues, IMF, Oct. 1991, p. 42~p. 44

48) Prof. Dr. B.J.M. Terra & Advokat Julie Kajus, Ibid., p. 502~p. 503

현재 세계적 추세를 보면 70년대 VAT 도입국의 경우 복수세율제도가 압도적이었으나 80년대 이후에는 單一稅率 採擇國家가 增加하는 趨勢을 보이고 있다. 각국의 부가가치세 도입시 複數稅率 채택추세와 부가가치세 稅率變化는 다음〈表-11〉, 〈表-12〉와 같다.

〈表-10〉 각국의 附加價值稅 도입시 複數稅率 採擇趨勢⁴⁹⁾

	VAT 導入國家	稅 率 構 造
'80년 이전 도입국가 (29개국)	아르헨티나, 오스트리아, 벨기에, 볼리비아, 브라질, 칠레, 콜롬비아, 코스타리카, 코트디브와르, 덴마크, 프랑스, 에쿠아도르, 독일, 온두라스, 이스라엘, 아일랜드, 이탈리아, 한국, 룩셈부르크, 마다가스카르, 네덜란드, 니카라과, 노르웨이, 파나마, 페루, 세네갈, 스웨덴, 영국, 우루과이	(複數稅率 : 20개국) 아르헨티나, 오스트리아, 벨기에, 콜롬비아, 코트디브와르, 프랑스, 에쿠아도르, 독일, 온두라스, 이스라엘, 아일랜드, 이탈리아, 룩셈부르크, 네덜란드, 니카라과, 노르웨이, 파나마, 세네갈, 스웨덴, 우루과이 (單一稅率 : 9개국) 볼리비아, 브라질, 칠레, 코스타리카, 덴마크, 마다가스카르, 페루, 영국, 한국
'80~'89 도입국가 (20개국)	도미니카, 그리스, 과테말라, 아이티, 헝가리, 인도네시아, 일본, 말라위, 멕시코, 모로코, 뉴질랜드, 니제르, 필리핀, 포르투갈, 남아프리카, 스페인, 대만, 태국, 튀니지, 터키	(複數稅率 : 10개국) 그리스, 헝가리, 말라위, 멕시코, 모로코, 니제르, 포르투갈, 스페인, 튀니지, 터키 (單一稅率 : 10개국) 도미니카, 과테말라, 아이티, 인도네시아, 일본, 뉴질랜드, 필리핀, 남아프리카, 대만, 태국
'90년 이후 도입국가 (6개국)	캐나다, 아이슬란드, 케냐, 파라과이, 파키스탄, 폴란드	(複數稅率 : 3개국) 아이슬란드, 케냐, 폴란드 (單一稅率 : 3개국) 캐나다, 파라과이, 파키스탄

49) Alan A. Tait, Ibid., p. 40~p. 41

〈表-11〉 각국의 附加價值稅 稅率變化⁵⁰⁾

	도 입 시	1988. 1 현재	1992. 4 현재
아르헨티나 (1975)	(16)	9, (18)	11, (16)
오스트리아 (1973)	(8), 16	10, (20), 32	10, (20), 32
벨 기 예 (1971)	6, 4, (18)	1, 6, 17, (19), 25, 33	1, 6, 12, (19.5)
볼 리 비 아 (1973)	5, (10), 15	(10)	(10)
브 라 질 (1967)	(15)	9, (11)	(15~17)
칠 레 (1975)	8, (20)	(16)	(18)
콜 롬 바 아 (1975)	4, 6, (10)	4, 6 (10), 15, 20, 35	(12), 20, 35
캐 나 다 (1991)	(7)	—	(7)
코스타리카 (1975)	(10)	(8)	(13)
코트디브와르 (1960)	(8)	11.11, (25), 35.13	11.11, (25), 35.13
덴 마 크 (1967)	(10)	(22)	(25)
도 미 니 카 (1983)	(6)	(6)	(6)
에쿠아도르 (1970)	(4), 10	(6)	(4), 10
프 랑 스 (1968)	6.4, (13.6), 20, 25	2.1, 4, 5.5, 7, (18.6), 33.3	2.1, 5.5, (18.6)
독 일 (1968)	5, (10)	7, (14)	7, (14)
그 리 스 (1987)	6, (18), 36	3.6, (18), 36	4, 8, (18), 36
과 테 말 라 (1983)	(7)	(7)	(7)
아 이 티 (1982)	(7)	(10)	(10)
온 두 라 스 (1976)	(3)	(5), 6	6, (7)
형 가 리 (1988)	15, (25)	—	15, (25)
아이슬란드 (1990)	14, (245)	—	14, (24.5)
인도네시아 (1985)	(10)	(10)	(10)
이 스 라 엘 (1976)	(8)	6.5, (16)	6.5, (16)
아 일 랜 드 (1972)	5.26, (16.37), 30.26	2.2, 10, (25)	2.3, 10, 12.5, (16, 21)
이 탈 리 아 (1973)	6, (12), 18	2, 9, (18), 38	4, 9, (19), 38

50) Alan A. Tait, Ibid., p. 40~p. 41, 財務部 稅制室 統計

도 입 시		1988. 1 현재	1992. 4 현재
일	본 (1989) —	—	(3)
케	나 (1990) (17), 20, 40, 50, 270	—	(17), 20, 40, 50, 270
한	국 (1977) (10)	2, 3.5, (10)	2, 3.5, (10)
룩셈부르크	(1970) 2, 4, (8)	3, 6, (12)	3, 6, (15)
마다가스카르	(1969) 6, (12)	(15)	(15)
말라위	(1989) 10, (35), 55, 85	—	10, (35), 55, 85
멕시코	(1980) (10)	6, (15), 20	6, (15), 20
모로코	(1986) 7, 12, 14, (19), 30	7, 12, 14, (19), 30	12, (15), 20
네덜란드	(1969) 4, (12)	6, (20)	6, (18.5)
뉴질랜드	(1986) (10)	(10)	(12.5)
니카라과	(1975) (6)	6, (10), 25	6, (10), 25
니제르	(1986) 8, (12), 18	15, (25), 35	15, (25), 35
노르웨이	(1970) (20)	11. 11, (20)	11. 11, (20)
파라과이	(1991) (12)	—	(12)
파나마	(1977) (5)	(5)	(5), 10
파키스탄	(1990) (12.5)	—	(12.5)
페루	(1976) 3, (20), 40	(18)	(14)
필리핀	(1988) (10)	(10)	(10)
폴란드	(1992) —	—	5, (18), 20
포르투갈	(1986) 8, (16), 30	8, (16), 30	5, (16), 30
세네갈	(1961) —	7, (20), 34, 50	7, (20), 30, 34
남아프리카	(1989) (10)	—	(10)
스페인	(1986) 6, (12), 33	6, (12), 33	6, (13), 28
스웨덴	(1969) 2.04, 6.38, (11.1)	3.95, 12.87, (23.46)	18, (25)
대만	(1986) (5)	(5), 15, 25	(5)
태국	(1989) —	—	(7)
튀니지	(1988) 6, (17), 29	—	6, (17), 29
터키	(1985) (10)	12, (15)	1.6, (12), 13.5, 20
영국	(1973) (10)	(15)	(17.5)
우루과이	(1968) 5, (14)	(12), 21	(12), 21

※ () : 기본세율

5. 買入稅額控除(credit for input tax)

가. 一般規程

사업에 종사하는 課稅事業者만이 자기가 부담한 買入稅額을 控除받을 수 있다. 다시말하면, 사업자가 事業目的으로 사용했거나 사용할 재화 또는 용역과 관련하여 사업자가 부담한 매입세액만 공제받을 수 있으므로, 과세사업자가 비사업목적으로 구입한 재화·용역에 대한 매입세액은 공제받을 수 없다. 매입세액공제를 받기 위하여 사업자는 買入稅金計算書を 保管하여야 한다.

일반적으로 과세사업과 관련된 매입세액만 공제가 가능하다. 그러나 사업자가 事業上贈與(business gift)를 받은 경우 수증재화가 사업목적에 사용된 경우에는 매입세액공제가 가능하다. 증여자는 당해재화가 無償으로 供給되었으며 VAT를 부담했음을 立證하여야 한다.

사업자의 공급이 모두 과세될 경우에는 자기가 부담한 매입세액에 대해서도 모두 공제받을 수 있다. 따라서 공급의 일부가 과세될 경우에는 당해 과세공급에 관련된 매입세액만 공제가 가능하다.

課稅供給은 基本稅率과 零稅率 공급의 모두를 포함하며 免稅供給은 除外된다. 등록사업자가 당해 또는 전기과세기간에 과세공급이 없는 경우에도 관세·소비청장이 타당하다고 판단할 경우에는 매입세액공제를 받을 수 있다.

나. 買入稅額不控除(disallowance of the credit)

다음에 열거하는 재화 또는 용역에 대해서는 과세사업자가 사업목적으로 구입한 경우에도 매입세액공제가 인정되지 아니한다.⁵¹⁾

51) IBFD, Ibid., Supplement No. 67, August 1990

① 事業上 接待(business entertainment : 식사, 음료, 숙박, 나이트클럽, 기타)

'88. 8. 1부터는 해외고객접대관련 매입세액도 공제되지 아니하며, 매입세액 공제가 가능하다.

그러나 사업자 또는 피용자가 정상적인 사업수행 과정에서 부담한 호텔, 식사, 여비등 최소유지비(subsistence expences)는 일반적으로 사업상 접대비에 포함되지 아니하며 매입세액공제가 가능하다.

② 住宅建設業者의 非正常的인 設備에 대한 支出
단, 위생기, 철골조 등은 제외한다.

③ 中古品 特例制度에 의한 供給者로부터 購入한 藝術品, 골동품 및 수집품, 중고 CARAVANS, 모타싸이클, 보트, 船外모터, 전자오르간, 향공기 및 小火器

④ 課稅事業者 이외의 자에게 속하거나 課稅事業者인 所有者의 個人目的으로 使用·消費하기 위하여 輸入하는 財貨

⑤ 任員 또는 그 家族을 위하여 기업이 제공한 國內宿泊關聯費用 단, 사업목적인 경우는 제외한다.

일반적으로 매입세액이 공제되지 않는 상기 재화의 양도시에는 부가가치세가 과세되지 아니한다.

다. 乘用車(motor vehicles)

승용차 구입에 대한 매입세액은 공제되지 아니한다. 단, 임대, 승용차가 아닌 타차량으로 전환하기 위하여 수입 또는 공급하거나, 판매목적, 장애자에게 공급하기 위한 경우에는 매입세액공제가 가능하다.

승용차는 도로를 운행하는 車輛으로서 바퀴가 3개이상이고 旅客專用 또는 주로(soly or mainly) 旅客輸送에 使用되거나 운전자석 뒤에 창문과 덩게가 설치된 좌석이 있는 차량을 말한다. 그러나 ① 1인용 경기용

차량이나 미니버스와 같은 운전자를 포함한 12인이상의 차량 ② 3톤이상의 차량 ③ 캐러밴, 앰브란스 및 죄수운송차 ④ 승용이외의 특수목적 차량 등은 제외된다.⁵²⁾

라. 登錄前 買入稅額控除(pre-registration input tax)

부가가치세법상 등록된 과세사업자만이 부담한 매입세액공제가 가능하다. 그러나 關稅·消費廳長은 登錄前事業者에 대하여도 재화의 공급시 또는 수입시기에 자기가 운영한 사업을 위하여 구입했거나 수입한 재화에 대하여는 특정조건에 따라 매입세액공제를 허용하고 있다.⁵³⁾

法人의 경우 設立前에 취득한 재화의 수입 또는 공급 그리고 설립관련용역의 공급에 대한 매입세액은 공제받을 수 있다. 단, 공급받은자 또는 수입시 부가가치세를 부담한 자는 法人의 使用者 또는 被傭者로서 법인으로부터 재화 또는 용역의 구입가액 전액을 報償받고 공급 또는 수입시기에 과세사업자가 아니어야 하며, 법인의 사업목적으로 구입한 재화나 용역을 사업이외의 기타 목적으로 사용하지 아니한 경우에 한한다.

마. 輸入財貨(imports of goods)

일반적으로 국내에 수입된 재화는 반입시에 부가가치세가 과세된다. 수입재화는 국내생산재화와 동일하게 취급되며 수입관세와 함께 통관전에 부가가치세를 납부하여야 한다. 수입시 부담한 수입 부가가치세는 일반규정에 따라 공제된다.

52) IBFD, Ibid., Supplement No. 72, November 1991

53) VATA, Sec. 14(9)

6. 零稅率과 免稅制度(zero-rating & exemption)

부가가치세 면제제도는 免稅와 零稅率의 2가지 형태로 구분할 수 있다. 免稅制度는 前段階에서 負擔한 買入稅額控除가 認定되지 아니하는 경우(without credit for previously paid VAT)로서 면세재화 또는 용역 공급자는 사업자가 아니므로 부가가치세법상 登錄·記帳이나 申告·納付義務가 없으며 생산이나 구매단계에서 부담한 매입세액을 공제받을 수 없다.

한편, 零稅率制度는 前段階에서 負擔한 買入稅額을 控除(with credit for previously paid VAT)받을 수 있고 세율이 0% 이므로 完全免稅에 해당하나 실질적으로 과세사업자이므로 일반사업자와 같이 부가가치세 신고·납부의무를 진다. 또한, 특정과세사업자에 의한 공급이 면세와 영세율 규정이 동시에 適用될 경우에는 零稅率로 課稅된다. 예를 들면 건축업자의 신축건물양도는 면세뿐만 아니라 영세율에도 해당되나 영세율로 취급된다.

가. 免稅 및 零稅率 適用對象⁵⁴⁾

면세 및 영세율 적용대상을 요약하면 다음 <表-13>과 같다.

나. 輸入에 대한 免稅制度(exemptions at importation)

부가가치세법상 수입재화에 대하여는 國內財貨와 같이 모든 물품에 대해 課稅하는 것이 원칙이다. 수입자의 VAT 과세사업자, 관세과세 업무와 관계없이 국내반입시 稅關長이 徵收·納付한다.

특정용역의 수입에 대하여는 용역수취자가 공급한 것으로 보아 과세

54) VATA, Sch. 5, Sch. 6

〈表-12〉 免稅 및 零稅率 適用對象

免 稅	零 稅 率
• 土 地(land) 토지에 관한 권리의 양도, 포기 단, 캠핑·낚시·게임·벌목·항공기 또는 선박정박장등의 양도·포기는 과세 '89. 8. 1부터 상업용건축물부지에 대해서는 정상과세 선택가능 (단, 과세전환후 면세선택 불가) • 金融去來(financial transactions) 예적금, 주식·채권등 유가증권거 래, 현금통화거래 등 금융거래, 면 세이외의 거래는 영세율 적용 • 郵便使用役(postal services) • 藝術品 其他(work of art, etc) • 保 險(insurance) • 내기·도박·복권(betting, gambling and lotteries) • 教 育(education) 단, 상업목적 어학·컴퓨터·비서· 스포츠 또는 단상학교의 교육용역 은 제외	• 食料品(food) 식료품, 동물사료, 종자 또는 가금 단, 소비자에게 판매목적으로 음 식점에서 제공하는 음식물에 대해 서는 과세 • 수도물(water) 단, '90. 6. 30일부터 산업용수는 과세 • 圖 書(books) 책, 월간지, 지도, 음반 단, 작곡자의 악보형태 등의 용역 의 공급은 과세 • 盲人 및 障礙者用品 • 家計 및 慈善團體用 연료 및 電力 (fuel and power) 종전에는 모든 연료와 전력에 대 해 영세율이 적용되었으나 '90. 1. 1부터 영세율 범위 축소 • 非商業用建物 및 附隨財貨의 讓渡 非商業用建物(non-commercial building)을 建設 또는 建設을 委 託하거나 建物의 主要權利(major interest)의 全部 또는 一部讓渡 * MAJOR INTEREST : 자유보유권 (freehold) 또는 21년이상 임대

免 稅	零 稅 率
• 保健 및 福祉(health & welfare) 의료 및 복지서비스와 관련된 재화 또는 용역 • 埋藏, 화장(burial and cremation) • 勞動組合 및 專門職業團體(trade unions and professional bodies) 특정단체의 고유목적 수행을 위한 회비징수 및 재화 또는 용역의 공급 • 스포츠競技(sports cometitions) 스포츠경기입장권 단, 입장료가 전부 상금으로 반환되거나 영리목적이 아닌 순수한 스포츠경기에 한함.	• 運 送(transport) 특정규모이상의 선박·항공기 및 관련용역 단, 유흥 또는 레크레이션 목적으로 설계된 경우는 제외 • 캐러반 또는 하우스보트(caravans and houseboats) 차량으로 예인할 수 없는 대규모 캐러반 및 독립적인 추진장치가 없는 하우스보트의 양도 및 임대 용역 • 金(gold) 금, 금화, 금취득권 양도 금은 국내에 소재해야 하며 중앙은행과 LONDON GOLD MARKET 회원간의 거래에 한하며, 수입시에는 과세 • 紙 幣(bank notes) • 醫藥品, 醫療用具, 障礙者用보조기 (drugs, medicines, aids for the handicapped etc) 등록약사가 처방전에 의한 조제용역과 장애인용보조기 수입시에는 과세되나 자선기관, 개인적으로 사용하기 위하여 수입하는 경우는 제외, 장애인용보조기 관련용역도 영세율 적용 • 慈善團體(charities)가 提供하는 財貨 및 用役 • 衣類 및 신발 어린이용의류 및 신발 기타 보호구(장화, 헬멧)및 관련용역

되나(代理納付), 일반적으로 용역의 수입은 과세대상이 아니다. 수입재화에 대한 세율은 당해재화의 국내공급시 적용되는 경우와 같이 동일세율을 적용하는 것이 원칙이다. 국내에서 영세율이 적용되는 재화는 일반적으로 수입시 또는 보세장치장 반출시 부가가치세가 과세되지 아니하나 국내에서 영세율이 적용되는 金(gold), 醫藥品 등 特定財貨에 대하여는 課稅된다.

과세사업자는 수입시 부담한 부가가치세를 매입세액으로 공제받을 수 있으나 수입재화가 면세되는 경우에는 매입세액공제를 받을 수 없다. 輸入財貨에 대한 免稅範圍는 다음과 같다.⁵⁵⁾

- ① 再輸出條件付 一時的인 財貨輸入
- ② 再輸入財貨
- ③ 保稅裝置中인 財貨
- ④ 旅行者 携帶品 기타(免稅最低限 : EC £420, 기타지역 £32)
- ⑤ 輸出見本品

1988년 個人目的 輸入財貨에 대한 附加價值稅 減免法令에 따라 EC 국가로부터 事業上이 아닌 個人使用目的으로 購入한 財貨에 대하여는 輸出國에서 負擔한 VAT를 限度로 附加價值稅를 輕減받을 수 있다. 그러나 감면신청자인 輸入者에게 立證責任이 있다.

또한 과세사업자가 供給價格 £2,000 이하의 少額物品(우송품)을 輸入할 경우 통관시 세관에 VAT를 납부하지 않고 國內 賣出稅額과 같이 輸入附加價值稅를 申告·納付할 수 있다.(deferred payment scheme) 따라서 수입부가가치세는 납부와 동시에 매입세액으로 공제되므로 自動相計(self-cancelling) 된다.

그러나 사업자가 면세사업자이거나 과세·면세겸업자일 경우에는 매입세액공제가 인정되지 아니한다. 이러한 移延納付制度는 수입자가 課稅事業者일 경우에만 적용받을 수 있으며 輸入時 익월 15일까지 附加

55) VATA, Sch. 6

價値稅를 申告·納付하여야 한다.

다. 輸出에 대한 零稅率制度(exemptions at the exportations)

輸出에 의한 재화의 공급은 國內에서 이루어진 것으로 본다. 따라서 원칙적으로 국내거래와 같이 과세대상이다. 그러나 외국으로 반출되는 재화로서 關稅·消費廳長이 정하는 다음의 경우에는 VAT 零稅率⁵⁶⁾이 적용된다.

- ① 사업자가 직접 재화를 輸出하는 경우
- ② 國外航海 또는 航空運送을 위한 貯藏品, 선내 또는 기내승객을 위한 小賣用品
- ③ 外港船員에 대한 공급
- ④ 小賣輸出의 일환으로 國外旅行者에게 공급하는 물품
- ⑤ 國內·外에 사업장을 두고 國內에서 國外사업장으로 재화를 이동하는 경우
- ⑥ 항공컨테이너 수출로 關稅·消費廳長이 정하는 것
- ⑦ 國際運送用役

라. 國際用役(international services)

부가가치세법상 국제용역에 대해서는 供給者가 속하는 國家에서 공급되는 것으로 간주한다. 따라서 영국국적을 가진 자는 실질적으로 역무제공장소가 國內·외 여부를 불문하고 國內에서 용역이 제공된 것으로 보아 원칙적으로 과세되고 있다.

이러한 규정은 EC 6차 VAT 지침과는 어긋나는 것으로 EC 지침에 의하면 國際用役은 供給者가 속하는 국가에서는 VAT가 免稅되어야

56) VATA, Sch. 5

한다고 규정하고 있다. 그러나 EC 法律에 의하지 아니할 경우 세수감소를 유도할 소지가 있으므로 法律規程에 따라 零稅率을 適用하고 있다.

(1) 海外受取用役(services purchased abroad)

일반적으로 國外供給者가 제공하는 용역은 부가가치세 과세대상이 아니다. 그러나 特定の 경우 당해용역이 國內에서 供給된 것으로 보아 課稅하고 있다. 이 경우 용역의 수취자는 매출세액을 납부하고 동시에 동금액을 매입세액으로 공제받을 수 있다.(대리납부제도)

다음 用役이 여기에 해당한다.

- ① 著作權, 特許權, 라이선스, 商品券 기타 이와 유사한 權利의 讓渡
- ② 廣告用役
- ③ 會計·기술자문·法律 기타 이와 유사한 용역, 자료처리 및 情報提供用役(토지관련용역은 제외)
- ④ ①과 관련된 권리 기타 사업활동의 전부 또는 일부를 행사하지 아니할 의무의 인수
- ⑤ 金融·保險用役
- ⑥ 人力의 供給
- ⑦ 運送手段 이외 財貨의 賃貸
- ⑧ ①~⑥이외의 其他 서비스用役

(2) 海外提供用役

사업자가 해외에서 제공하는 용역은 課稅對象이나 대부분 零稅率이 적용된다.

非居住者도 國內에서 用役을 제공하는 경우에는 課稅하는 것이 원칙이나 현실적으로 국내에서 공급한 것으로 추정되지 않고 과세대상에서 제외되는 경우가 많다.

국제운송용역의 경우 당해 운송용역이 공급자가 속하는 국가에서 이루어질 경우 일반규정에 따라 과세되나 國外 및 國外特定場所간 旅客

및 貨物運送用役은 零稅率이 適用된다.

7. 課稅·免稅兼業者의 買入稅額 按分計算(allocation of the credit)

과세사업자가 課稅供給 뿐만 아니라 免稅供給을 하는 경우에는 買入稅額의 一部分만 控除받을 수 있다. 부가가치세 과세사업자가 면세공급을 하는 경우 통상 부가가치세법상 部分免稅(partly exempt)로 불리어지고 있다.

보험회사·은행·부동산개발업자와 같은 많은 부분면세사업자들은 면세공급금액이 대부분을 차지하고 있으므로 겸업여부를 쉽게 알 수 있으나 은행예금이자, 부동산임대료는 면세되므로 완전한 과세사업자로 생각하고 있는 課稅事業者도 실질적으로 免稅事業者에 해당하는 경우가 많다.

1973년 부가가치세 도입이래 按分計算制度에 대해 수차례에 걸쳐 검토가 이루어졌으나 '86년 최종검토 보완되어 '87. 4. 1부터 종전의 賣出額基準에서 買入稅額基準으로 轉換되었다.⁵⁷⁾

가. '87. 4. 1부터 시행되는 共通買入稅額 按分計算⁵⁸⁾

(1) 新 共通買入稅額 按分計算

사업자가 과세사업과 면세사업을 겸영할 경우에는 실지귀속에 따라 공제여부가 결정되나 共通買入稅額은 당해재화 또는 용역이 과세사업에 사용되는 정도에 따라 買入稅額을 基準으로 按分計算하고 있다.

$$\begin{aligned} \text{控除가능한 買入稅額} &= \text{課稅관련買入稅額} + \text{共通買入稅額} \\ &\times \frac{\text{課稅관련매입세액}}{\text{課稅관련買入稅額} + \text{免稅관련買入稅額} + \text{共通買入稅額}} \end{aligned}$$

57) Bill Packer, Ibid., p. 68

58) Bill Packer, Ibid., p. 68

〈表-13〉 共通買入稅額 按分計算例

課稅事業에 직접 귀속되는 買入稅額	:	£30,000 ①
非課稅事業에 직접 귀속되는 買入稅額	:	10,000 ②
共通買入稅額	:	60,000 ③
		<u>£100,000</u>
控除可能買入稅額	:	£48,000

$$\text{①} + \text{③} \times \frac{\text{①}}{\text{①} + \text{②} + \text{③}}$$

$$300,000 + \frac{30,000}{100,000} \times 60,000$$

(2) 舊 共通買入稅額 按分計算

또한, 사업자가 원할 경우 세무관서의 事前承認을 얻어 特定條件에 따라 舊 按分計算方法(old standard method)을 사용할 수 있다.

$$\text{控除可能한 買入稅額} : \text{共通買入稅額} \times \frac{\text{課稅供給價額}}{\text{總供給價額}}$$

그러나 일반적으로 세액계산을 왜곡시킬 수 있는 事業用資本材供給, 特定事業活動의 附隨的(incidental)인 財貨나 用役의 供給 즉, 부동산 또는 금융용역의 면세공급, 不動產의 零稅率 供給, EC 회원국 또는 기타 第3國 귀속자에게 공급하는 零稅率對象 金融用役은 제외된다.

나. 控除可能한 免稅買入稅額(de minimis relief)⁵⁹⁾

事業者의 免稅買入稅額이 당해과세기간동안 ① 月平均 £100 이하이거나 ② 月平均 £250 이하이면서 總買入稅額의 50% 이하이거나 또는 ③ 月平均 £500 이하이면서 總買入稅額의 25% 이하인 경우에는 免稅

59) Bill Packer, Ibid., p. 73

買入稅額인 경우에도 課稅供給에 歸屬되는 買入稅額으로 간주되어 공제받을 수 있다. 그러나 특정과세기간동안 과세공급에 귀속되는 면세매입세액도 年間調整(annual adjustment)을 할 때에는 인정되지 아니한다.

다. 年間調整(annual adjustment)⁶⁰⁾

모든 課稅·免稅兼業者는 年間調整을 實施하여야 한다. 사업자가 매월 신고를 할 경우 과세연도는 정상적인 경우 3. 31에 종료되나, 분기별로 신고를 하는 경우에는 3. 31, 4. 30 또는 5. 31에 종료한다.

VAT 과세연도는 3. 31이후 첫 VAT 과세기간 초일부터 기산된다. 그러나 關稅 消費廳長은 사업자의 事業會計年度와 一致하는 年間課稅期間을 許容할 수 있다.

매 과세년도말에 과세·면세겸업자는 과세년도 동안 공제가능한 매입세액을 계산하여야 한다. 당해 과세년도 동안 각 과세기간별 기공제받은 總買入稅額과 연간조정에 의하여 계산한 控除可能한 總買入稅額과의 差額은 還給 또는 追加納付하게 된다.

〈表-14〉 課稅·免稅兼業者의 年間調整

① 當該年度동안 課稅供給에 직접 공하는 買入稅額	£ 120,000
② " 非課稅供給에 "	30,000
③ " 共通買入稅額 "	250,000
	<u>£ 400,000</u>
④ 分期別 既控除받은 買入稅額	<u>£ 191,000</u>
⑤ 當該年度동안 控除可能한 買入稅額	195,000
$120,000 + \frac{120,000}{400,000} \times 250,000$	
⑥ 既控除받은 買入稅額控除	<u>191,000</u>
⑦ 次期分期別 申告時 關稅·消費廳으로 부터 還給可能金額	<u>£ 4,000</u>

60) Bill Packer, Ibid., p. 73

라. 資本材(capital goods)⁶¹⁾

(1) '90. 4. 1부터 시행되는 資本材의 買入稅額 再計算

사업자가 課稅事業者일 경우 자본재 구입에 따른 매입세액은 당해 취득시의 과세기간에 모두 공제받을 수 있다. 그러나 과세사업자가 關聯調整期間(adjusment period)동안 ① 免稅供給 ② 非事業用으로 資本材使用 ③ 課稅供給에 사용되는 資本材의 比率이 變動하거나 기타 共通買入稅額의 比率이 變更되는 경우에는 買入稅額 調整이 必要하다.

과세·면세점업자가 자본재를 구입하는 경우 그 효익이 차기이후 과세기간에 영향을 미치므로 당해과세기간의 수익을 위하여 지출되는 수익적 지출과는 다르게 취급되어야 하기 때문이다. 이와 같이 과세공급에 투입되는 자본재의 사용범위가 차기이후 과세기간에 변경되는 경우 각 과세기간에 공제받을 매입세액조정은 불가피하게 되는 것이다.

영국은 1988, 1989년의 검토을 거쳐 1990. 4. 1부터 關稅·消費廳의 훈령(regulations)에 따라 5年 또는 10年の 調整期間(the period of adjustment)을 거쳐 당초 공제받은 매입세액에 대해 每年 調整을 하도록 하고 있다.

(2) 再計算對象 資本材 및 再計算期間

매입세액 재계산은 '90. 4. 1이후 사용하기 위하여 구입하거나 취득한 다음의 資本材(capital goods)에 한하여 적용된다.

① 購入價格 £50,000이상의 컴퓨터裝備 : 5年

② 取得價額 £250,000이상(특정증축 및 자가공급 포함)의 土地 또는 建物 : 10年(단, 공급시 토지나 건물의 권리가 10년이하인 경우에는 5年)

또한, 과세사업자는 당해조정기간동안 컴퓨터, 건물 등을 면세 사업에 사용한 때에도 매입세액조정을 하여야 하며 통상 과세년도말 즉 3.

61) Bill Packer, Ibid., p. 77

31, 4. 30, 5. 31에 실시한다.

자본재 취득후 매 과세년도말에 사업자는 取得年度の 買入稅額 控除率과 當該年度の 控除率을 比較하여 당해년도의 공제율이 취득시보다 낮을 경우 매입세액은 과다공제된 경우가 되므로 그 차액은 關稅·消費廳에 納付하여야 한다.

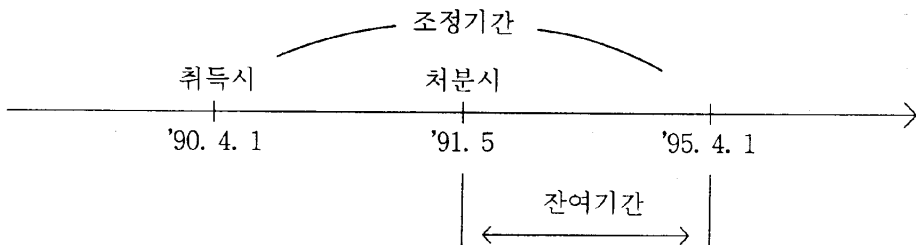
〈表-15〉 資本財의 買入稅額 再計算

1차년도 控除率	50%
2 " "	30%
3 " "	60%
取得시 資本財에 대한 買入稅額	£ 60,000
調整期間	1년
① 1次年度	
50% 買入稅額控除	£ 30,000
② 2次年度	
當該年度 控除率	30
最初控除率	50
調整控除率(downwards)	20
關稅·消費廳 納付稅額	
* 調整率(20%) × $\frac{\text{자본재에 대한 매입세액 (£60,000)}}{\text{조정기간 (5년)}}$	
	£ 2,400
③ 3次年度	
當該年度 控除率	60
最初控除率	50
調整控除率(upwards)	10
關稅·消費廳으로부터 還給받을 稅額	£ 1,200
* 10% × $\frac{£ 60,000}{5}$	
④ -----	

마. 資本財의 處分時 買入稅額 再計算⁶²⁾

사업자가 자본재를 취득하여 사용하던중 調整期間(5년, 10년)以前에 處分할 경우에는 특례규정이 적용되며, 매입세액 재계산 방법은 다음과 같다.

(예) 컴퓨터



(1) 당해자본재(컴퓨터)를 課稅事業에 供給(a taxable supply)할 경우 양도자는 잔여기간동안 100% 課稅供給으로 간주 단, 매입세액은 당해 자본재의 매출세액을 한도로 한다.

(2) 당해 자본재를 免稅事業(an exempt supply)에 供給할 경우 양도자는 殘餘期間동안 課稅供給에 使用하지 않은것으로 간주된다. 따라서 매입세액은 0이 된다.

(3) 財貨의 供給이 아닌 경우(not supply of goods)

事業讓渡規程에 따라 讓受者는 殘餘期間동안 適切한 調整을 실시하여야 한다.

8. 稅務行政(tax administration)

가. 附加價值稅 行政組織

영국은 우리나라와 달리 國稅行政機關이 INLAND REVENUE(內國稅

62) Bill Packer, Ibid., p. 79

入廳：직접세 부분관장)과 CUSTOMS EXCISE(關稅·消費廳：간접세 부분관장)으로 2원화되어 있다. 關稅·消費廳은 關稅, 附加價值稅, 酒稅, 個別消費稅 등을 담당하고 있다. INLAND REVENUE 당국과는 완전히 업무공조 등 긴밀한 협조관계가 없으며, 조직형태도 유사성이 없는 것이 특징이다. 영국의 부가가치세 행정은 本廳에 關稅·消費廳長(chairman)아래 2個의 附加價值稅局과 12個課가 있으며, EC 統合(tax harmonization) 業務를 推進하기 위하여 對策班(single market unit)이란 特別課를 두고 있다.

영국에서는 一線機關으로 현재 전국에 89個의 附加價值稅 稅務署(tax office)가 設置되어 있어(북아일랜드지역 포함), 각기 管轄地域의 納稅者를 管理하고 있다.(地方廳은 21개)⁶³⁾

나. 登錄(registration)

事業者登錄은 부가가치세 行政의 초석으로 사업자등록 또는 등록에 의하여 VAT 장부기장, 납부의무가 발생한다.

① 직전 12개월간 課稅賣出額(영세율 공급포함)이 £35,000을 초과할 경우에는 익월에 그리고 ② 향후 30일간의 課稅賣出額이 £35,000을 초과할 것으로 인정될 경우에는 수시로 사업자등록을 하여야 한다.⁶⁴⁾ 그러나 직전 12개월 매출액이 £35,000을 초과하는 경우에도 향후 12개월간의 매출액이 £33,600을 초과하지 않을 경우에는 關稅·消費廳長은 등록시키지 아니할 수 있다.

登錄對象事業者는 分期末(30일)까지 관세·소비청장에게 등록신고를 하여야 하며, 關稅·消費廳長은 다음 分期 21일까지 또는 그 이전에 등록시켜야 한다. 상기 ②에 의한 등록대상사업자는 과세기간 개시시까

63) 영국의 부가가치세제도, 주영대사관, 1992

64) VATA, Sch. 1, Para. 1

지 관세·소비청장에게 사업자등록신청을 하여야 하며 관세·소비청장은 당해신청일로부터 사업자등록을 시켜야 한다.

등록의무가 있는 사업자는 관세·소비청장과 協義하여 登録申請日을 정할 수 있다. 그러나 사업자가 특정합의일까지 과세공급을 하지 아니하거나 등록의무가 없는 경우 關稅·消費廳長은 이를 取消할 수 있다.

과세공급을 하는 사업자가 연간매출액 £35,000이하가 되어 등록되지 못할 경우에도 관세·소비청장은 재량으로 등록시킬 수 있다. 당해사업자의 경쟁자가 등록사업자인 경우 당해사업자는 매입세액 공제를 받을 수 없어 상대적으로 불리하거나 거래상대방이 등록사업자인 경우 세금계산서 발행을 요구하는 경우 당해사업자는 등록사업자가 아니므로 세금계산서를 발행할 수 없게 되어 결국 거래상대방은 적절한 공제를 요구하게 되는 문제가 있기때문이다.

그러나 事業者로 登録되기 위하여는 사업자가 事業上 課稅供給을 하고 당해공급은 自己의 生計에 寄與하여야 하며 등록되지 않을 경우 매입세액불공제금액이 있음을 증명하여야 한다.

關稅·消費廳長의 결정에 따라 등록된 사업자는 과세공급관련 매입세액을 공제받을 수 있다. 그러나 등록후 1년내 과세공급이 없는 경우 당해사업자는 환급받은 매입세액을 관세·소비청에 납부하여야 한다.

관세·소비청장은 사업자등록을 말소할 수 있으며 말소결정 사항은 書面에 의하여 당해사업자에게 通知된다.

또한, 사업자는 상호변경, 등록의 취소 등의 경우 關稅·消費廳에 書面으로 申告하여야 한다.

다. 稅金計算書(invoices)

(1) 交付時期

과세사업자는 타과세사업자에게 재화 또는 용역을 공급할 경우에는

부가가치세 및 기타거래사항을 기재한 稅金計算書를 交付하여야 한다. 세금계산서는 거래상대방이 매입세액공제를 받을 수 있는 중요한 證憑書類가 된다.

등록사업자인 경우에도 零稅率 供給, 事業上 贈與, 特定中古品 供給, 免稅供給 기타 去來相對方이 買入稅額控除를 받을 수 없는 財貨나 用役을 供給할 경우에는 세금계산서 발행의무가 없다. 稅金計算書는 供給日로부터 30日以内に 交付하여야 하며 최소 6年間 保管하여야 한다.⁶⁵⁾

(2) 稅金計算書의 記載事項⁶⁶⁾

세금계산서의 기재사항은 다음과 같다.

- ① 식별番號
- ② 供給日字
- ③ 事業者 姓名, 住所, VAT 登錄番號
- ④ 공급받는 자의 姓名 또는 住所
- ⑤ 供給形態(판매, 할부판매, 조건부판매, 대부, 교환 등)
- ⑥ 數量, 金額, VAT 稅率
- ⑦ 總供給價額(VAT 제외)
- ⑧ 현금할인시 割引率
- ⑨ VAT 稅額

영세율 또는 면세공급을 포함한 세금계산서를 교부할 경우 각각 別途의 區分記載하여야 한다. 그러나 영세율 공급분과 면세공급분에 대해 별도의 계산서를 교부할 수 있다.

(3) 簡易稅金計算書(less detailed tax invoice)

최종소비자에게 주로 공급하는 小賣商(retailers)의 경우 거래상대방이 과세사업자인 경우에도 거래상대방이 요구하지 않는 한 세금계산서 교부의무가 없다. 이 경우 소매상은 부가가치세포함 매출액이 £100이

65) IBFD, Supplement No. 70, May 1991

66) SI 1985/886, Reg 13(1)

하인 경우에는 簡易稅金計算書(retailer's invoice)를 發行할 수 있다.

簡易稅金計算書의 記載事項⁶⁷⁾은 다음과 같다.

- ① 供給者の 姓名, 住所, VAT 登録番號
- ② 供給時期
- ③ 供給한 財貨 또는 用役의 內容
- ④ 供給價額(VAT 포함)
- ⑤ VAT 稅率

간이세금계산서에는 하나의 세율로 과세되는 財貨 또는 用役 관련사항만 기재하여야 하며 영세율과 면세공급은 포함되지 말아야 한다.

소매상의 세포함 供給價額이 £100이상인 경우 거래상대방의 동의하에 修正된 稅金計算書(modified tax invoice)를 發行 交付할 수 있다. 다만, ① 總供給價額(VAT 포함), ② VAT 總額, ③ VAT를 제외한 總供給價額을 세금계산서 下段에 記載하여야 한다.

(4) 컴퓨터에 의한 稅金計算書 發行

컴퓨터에 의거 컴퓨터 용지, 자기테이프 등으로 세금계산서를 발행할 수 있으나 통상의 세금계산서상의 기재사항을 모두 포함하여야 한다.

즉, 사업자는 아래와 같은 방법에 의하여 컴퓨터에 의한 세금계산서 수수가 가능하다.

- ① 자기테이프, 자기디스크에 의한 세금계산서 교부
- ② 전산수단에 의하여 직접적으로 세금계산서 명세를 공급받는 자에게 전달
- ③ 공급자로부터 자기테이프, 자기디스크 등에 의한 세금계산서 수취
- ④ 공급자로부터 전산수단에 의해 자신의 컴퓨터로 세금계산서 명세를 직접 수취

위와같이 세금계산서를 수수하기 위하여는 1個月前에 稅務署에 申請하여 事前承認을 받아야 한다.

67) SI 1985/886, Ibid., Reg 15

〈表-16〉 EXAMPLE OF A COMPLETED TAX INVOICE

Sales Invoice No. 174

18/8/87

From : FOUNDATION TRADING(UK)LTD VAT Regd. No. 987 6543 21

BOWMAN STREET, CHESTER

To : A. N. OTHER LTD

57 NORTH ROAD, LONDON N12 SNA

Sale

Tax point 18/8/87

Quantity	Description and price	Amount exclusive of VAT	VAT Rate	VAT Net
6	RADIOS, SWIS £ 25.20	15.20	%	£
4	RECORD PLAYERS £ 23.60	94.40		
6	LANIPS TNN £ 15.55	93.30		
	DELIVERY(STRICTLY NET)	338.90	15	48.29 *
		9.00	15	1.35
Terms : Cash discount of 5% if paid within 30 days		347.90		49.64

VAT 49.64

TOTAL 397.54

* Calculated on the discounted price

(5) 신용카드賣出票(credit card vouchers)

신용카드 거래시 발행하는 賣出票는 ①小賣商의 姓名·住所 ②總賣出額(VAT 포함) 및 供給時期를 기재한 경우 小賣商 簡易稅金計算書와 같이 取扱된다.

또한, 소매상의 VAT 등록번호, 세율 및 공급되는 재화·용역에 관한 내용을 기재하여야 한다.

(6) 供給받는자 稅金計算書 發行制度(self-billing system)

특정의 경우 공급자를 대신하여 공급받는 자가 세금계산서를 발행하는 것이 보다 실무적인 경우가 있다. 예를 들면 自家雇傭代理人, 建設業의 하도급, 音樂家에 로열티지급시 등 공급받는 자가 세금계산서를 발행하는 것이 보다 효율적이 된다. '88년 財政法(finance act) 改正에 따라 '88. 7. 29일부터 供給받는 자가 供給者를 대신하여 稅金計算書를 發行할 수 있고 附加價值稅 納付義務가 있다.

만약 공급받는 자가 발행하는 세금계산서(self-billing)에 당해 공급에 대한 VAT를 누락시킬 경우 관세·소비청은 공급자와 공급받는자에게 통지하고 供給받는자에게 未申告稅額을 추징할 수 있다.

종전에는 공급받는자(customer)가 세금계산서를 발행할 경우에는 供給者에 한하여 VAT 稅負擔을 지우고 있었다. 공급받는자는 당해세금계산서에 의하여 매입세액공제를 받을 수 있다.⁶⁸⁾

그러나 이러한 SELF-BILLING SYSTEM을 적용받기 위하여는 ① 商去來상 필요하고 ② 모든 供給契約書를 확보할 수 있고 ③ 공급자가 당해공급에 관한 세금계산서를 발행하지 말아야하며 VAT 규정상 공급자의 의무를 회피할 목적인 경우에는 인정되지 아니한다.

또한, SELF-BILLING INVOICE에는 “稅金計算書에 記載된 稅額은 關稅·消費廳에 納付할 賣出稅額”(the tax shown is your output tax due to c/e)이란 문구를 명확하게 기재하여야 한다.

68) FA 1988, s22

라. 申告納付 및 還給⁶⁹⁾

(1) 課稅期間(tax periods)

모든 課稅事業者는 課稅期間單位로 附加價值稅를 申告·納付하여야 한다. 관세·소비청장은 필요하다고 인정할 경우 課稅期間이나 신고시기를 조정할 수 있으며 課稅期間(accounting periods)을 事業者의 會計期間(financial year)에 맞추어 신고하게 할 수 있다.

零稅率 공급과 같이 정기적으로 還給이 발생하는 경우에는 月間單位로 附加價值稅를 申告할 수 있다. 이 경우 납세의무자는 年 12회의 VAT 신고·납부의무가 있다. 연간매출액 £300,000(VAT 불포함) 이하의 소규모사업자는 現金主義 會計에 따라 현금수취액을 기준으로 부가가치세를 납부할 수 있고 1년단위의 과세기간을 선택할 수 있다.

(2) 申告·納付(VAT returns & payment)

부가가치세 신고서는 신고기간마다 國稅廳 電算室에서(세무서가 아님) 직접 각 納稅義務者에게 發送된다.

납세의무자는 우송된 신고서를 작성하여 국세청 전산실로 송부하면 되며 관할세무서에 신고·납부하는 것이 아니다.(세무서는 신고지도 및 상담만 수행)

또한, 과세기간중 去來實績이 없는 경우에도 신고서를 提出하여야 하며 납부할 세금은 수표를 끊어 신고서와 함께 전산센터로 우송하거나 거래은행에 의뢰하여 계좌이체방법으로 세금을 납부할 수 있다. 분실을 우려하여 현금(지폐나 동전)이나 우편환 등으로 납부하지 아니한다. 納付稅額이 1£ 미만인 경우에는 납부하지 아니한다.

輸入에 대한 세금은 일반적으로 輸入時에 稅關長이 去來徵收한다.

(3) 還給(repaymetn)

69) IBFD, Ibid., Supplement No. 70 May 1991

사업자의 매입세액이 매출세액보다 클 경우에는 每分期別로 還給을 받을 수 있다. 또한 환급세액이 정기적으로 발생할 경우 每月單位로 還給可能하다.(早期還給)

세무당국은 환급신고서를 접수한 후 14일 이내에 환급조치하고 있으며 이 환급기간으로부터 30일을 경과한 경우에는 還給額의 5% 또는 £30중 큰 금액을 加算하여 支給한다.

還給稅額이 1£ 미만인 경우에는 환급하지 아니한다.

마. 帳簿記帳(accounting records)

사업자는 사업상 거래한 재화·용역의 帳簿記帳 및 VAT 計定을 설정하고 세무공무원이 쉽게 점검할 수 있도록 하여야 한다. 모든 등록된 과세사업자는 ① 帳簿 ② VAT 帳簿 ③ 發行한 稅金計算書 寫本 ④ 事業上 財貨의 輸入·輸出證憑書 ⑤ 其他文書を 保管·維持하여야 한다.

모든 장부·기타서류는 관세·소비청이 별도의 보존기간을 정하지 않는 한 최소 6年間 保存하여야 한다.

사업자가 기록유지할 사항중 가장 중요한 것은 VAT 帳簿(VAT account)이다. VAT 帳簿는 매과세기간별로 작성하되 매출세액과 매입세액을 알 수 있도록 구분 기재되어야 한다.

사업장이 2이상인 경우에는 主事業場에 各支店の 明細表를 비치하여야 한다.

세무당국으로부터 승인을 얻은 경우에는 일반장부대신 마이크로 필름이나 컴퓨터에 의해 기록유지할 수 있다.

바. 加算稅(penalties)

(1)未登錄加算稅(failure to notify registration)

등록의무가 있는 사업자가 등록의무를 이행하지 아니할 경우 지연기간에 따라 세액의 10%~30%의 加算稅가 賦課된다.

- ① 미등록기간 9개월까지 : 10%
- ② 미등록기간 9~18개월까지 : 20%
- ③ 미등록기간 18개월 초과시 : 30%

'88. 3. 15까지는 미등록기간에 관계없이 세액의 30%에 해당하는 가산세가 부과되었다. 또한 상기의 가산세액이 £50 이하인 경우에는 £50의 가산세가 부과된다.

(2) 登録前 税金計算書發行(unauthorised issue of tax invoices)

사업자가 VAT 사업자로 등록하기 전에 세금계산서를 발행한 경우 세액의 30% 또는 £50중 큰 금액의 가산세가 부과된다.

(3) 申告・納付不誠實加算稅

신고서를 遲延提出하거나 納付遲延한 경우 DEFAULT SURCHARGE에 해당되어 1년에 2회 신고 또는 납부를 지연하면 가산세가 부과된다. 신고납부지연가산세는 처음 5%, 두번째 10%, 세번째 15%, 네번째 20%, 다섯번째 25%, 여섯번째에는 30%까지 부과된다.

(4) 申告不誠實加算稅(serious misdeclaration penalty)

90. 4. 1부터 VAT 미신고·납부금액이 세액의 30%를 초과하거나 세액의 5% 또는 £10,000중 큰 금액인 경우 미납부세액의 20%에 해당하는 가산세가 부과된다.

그러나 납세의무자가 스스로 발견하여 신고할 경우에는 가산세는 부과하지 않고 추가납부세액이 £1,000 이상인 경우에는 이자만 부담한다. 신고양식 VAT 652에 의거 관할세무서에 서면신고하면 된다.

(5) 過少納付加算稅(default interest)

부가가치세를 과소납부할 경우 과소납부한 세액에 대한 금융기관 預金利率에 의한 이자가 추가된다.

과소납부에 따른 이자는 법인세 또는 소득세 계산시 損金算入이 인

정되지 아니한다.

(6) 租稅犯 處罰

고의적인 세금탈루, 허위세금계산서 및 장부작성행위에 대하여는 벌금 및 7년이하의 징역형이 적용된다.⁷⁰⁾

사. 不服請求(appeals)

세무당국의 결정(고지금액, 가산세 결정 등)에 불복하는 경우 1차로 管轄稅務署에 이의신청을 할 수 있다.

정식 불복청구는 附加價值稅 審判所(VAT tribunal)에 하여야 하며 이 경우 불복청구는 그 처분이 있는 날로부터 30일 이내에 직접 세무서 경유없이 하여야 한다.

VAT 심판소의 결정에도 불복하는 경우에는 高等法院에 抗訴할 수 있다.

70) VATA, Sec. 3p

Ⅳ. 具體的인 附加價值稅法 適用例

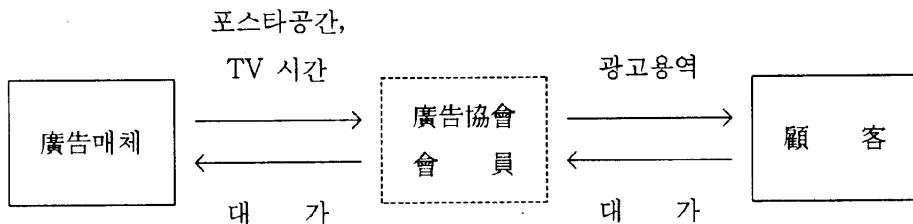
1. 廣告(advertising)

모든 廣告料는 사업상 지출로 과세되며 買入稅額控除가 인정된다. 그러나 廣告의 本質이 취미 또는 스포츠 活動의 경우에는 일부 또는 전부에 대해 매입세액공제를 받을 수 없다.

가. 出版廣告 기타

(1) 新聞·雜誌·期間紙 廣告

신문·잡지·기간지의 廣告 및 廣告대행기관, 사진사, 그래픽디자이너 및 기타 廣告관련 容역은 正常課稅된다.



(2) 慈善機關 팜프렛 廣告

慈善機關의 팜프렛 브로셔, 연간보고서, 프로그램 안내서 기타 이와 유사한 出版物에 대한 廣告는 課稅對象에서 除外된다.

단, ① 자선기관이 발행하는 慈善基金募金目的 출판물이어야 하며 ② 廣告수수료는 통상 상업광고수준을 초과하지 못하고 ③ 商業廣告가 아닌 慈善基金募集에 관한 것이어야 하고 ④ 팜프렛에는 廣告의 主要要素 (예 : “Good Wishes From John Smith” or “Space donated by J Bloggs”)를 담고 있어야 한다. 그러나 商業性 廣告는 正常課稅된다.⁷¹⁾

71) Bill Packer, Ibid., p. 96

(3) 廣告게시판

광고게시판, 상점창문의 전시스탠드, 기타 광고장소는 正常課稅된다.

특정장소의 광고게시판 등의 유지 또는 설치권의 양도뿐만 아니라 사용·허가권의 양도는 事業者의 選擇(the option to tax)에 따라 면세받을 수 있다.⁷²⁾

(4) 展示空間

주로 財貨 또는 用役의 광고목적, 전시회 기타 출품회에서 출품자에게 전시장소 또는 공간을 제공할 경우 사업자의 선택에 따라 VAT 면세를 받을 수 있다. 그러나 정상적인 전시행사가 아닌 점포매장, 도·소매장입구의 경우에는 제외된다.⁷³⁾

나. 國際廣告用役

EC 기타 제3국인을 위하여 광고용역을 제공할 경우 零稅率이 적용된다. 예를 들면 ① 라디오, TV, 광고게시판 및 출판광고 ② 광고수단 즉, 프로모우션, SPONSORSHIP, 광고필름, 테이프, 기록물, 포스타, 사진 등 용역의 공급 ③ 해외전시·회의용역의 제공 등을 들 수 있다.

그러나 廣告用役提共者의 下請業者는 정상과세되며 광고필름·사진 등의 제작용역 뿐만 아니라 광고필름, 테이프, 기록물 기타 재화 및 전시공간의 제공에도 동일하게 적용된다.

광고게시판 또는 특정장소의 고정광고권의 양도는 VAT가 면세된다.⁷⁴⁾ 그러나 해외사업자의 국내지점 또는 대리인이 광고용역을 제공하는 경우는 과세된다.

광고용역의 수입은 代理納付에 의하여 용역수취자가 사업상 국내에서 광고용역을 제공한 것과 같이 취급하여 대리납부하고 동세액 상당

72~74) Bill Packer, Ibid., p. 97

액을 買入稅額으로 控除받을 수 있다.⁷⁵⁾

다. 大學機關의 獻金

대학기관에 金錢을 無償贈與할 경우 VAT가 면세된다. 그러나 대학기관이 광고 또는 대학체육시설의 이용과 같은 현금과 對價關係가 있는 경우에는 課稅된다.

현금전액에 대해 과세하는 것이 원칙이나 용역의 공급과 순수한 현금이 합리적으로 구분될 경우에는 用役部分에 대해서만 과세된다.⁷⁶⁾

2. 建築家 및 測量技師(architects and surveyors)

국내에서 건축사 및 측량기사가 제공하는 용역은 正常課稅된다. 그러나 해외소재 토지·건물관련 건축·측량용역은 零稅率이 적용된다.

3. 代理人과 競賣人(agents and auctioneers)

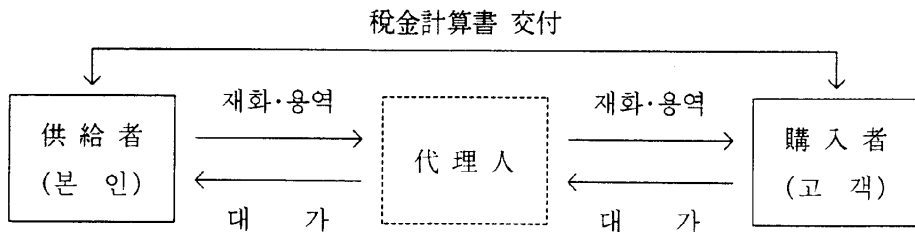
가. 代理人(agents)⁷⁷⁾

① 대리인이 단순히 재화 또는 용역의 공급자와 구입자의 중간에서 거래를 하고 세금계산서상에 공급자로부터 구입자에게 공급이 이루어졌음이 명확한 경우에는 부가가치세법상 당해 거래는 대리인이 관여되지 아니한 것으로 취급된다.

75) Bill Packer, Ibid., p. 97.

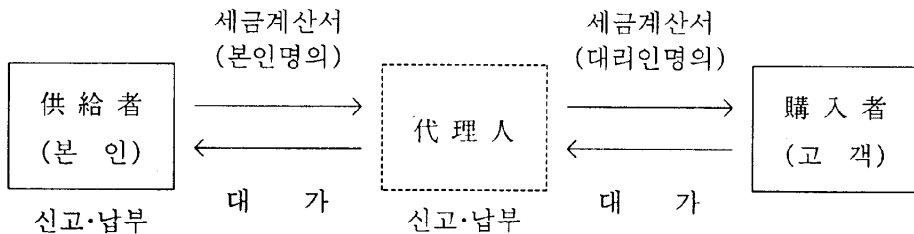
76) Bill Packer, Ibid., p. 100

77) IBFD Ibid., Supplement No. 53, February 1987



세금계산서는 본인에게 전달하기 위하여 대리인에게 송부되고 대가도 본인을 위하여 대리인에게 지급된 것으로 본다. 그러나 代理人의 본인에 대한 用役提供部分에 대해서는 課稅對象이 된다.

② 재화·용역이 代理人 自身の 명의로 공급된 경우 관세·소비청장은 대리인이 본인으로부터 매입하여 대리인이 직접 공급한 것으로 간주하고 있다.



본인인 공급자와 대리인이 등록과세사업자인 경우 대리인은 구입자에게 대리인 자신이 당해 공급을 한 것처럼 稅金計算書를 발행하고 공급자인 본인은 당해 공급에 대한 세금계산서를 대리인에게 교부하여야 한다. 양거래는 모두 과세대상이 된다.

그러나 대리인이 完全課稅事業者인 경우 양세금계산서상의 공급가액은 동일하게 될 것이며 구입자가 부담한 賣出稅額은 본인에게 지급한 買入稅額과 完全相計된다.

本人이 과세사업자가 아니고 代理人만 課稅事業者인 경우 대리인은 VAT 징수없이 공급할 수 있다. 단, 공급에 관한 기록에 의하여 타과세 공급과 쉽게 구분될 수 있는 경우에 한한다.

또한 비거주자가 VAT 납세의무가 있거나 법령에 의한 세무신고(fil-

ing returns) 또는 증빙서 작성 등을 이행할 의무가 있는 경우 關稅·消費廳長은 국내에 거주하면서 비거주자를 위하여 거래를 대행하는 대리인, 매니저, 중매인을 납세의무자 또는 VAT 의무이행자로 취급할 수 있다.

非居住者는 스스로 국내기업 또는 거주자를 책임있는 대리인으로 지정할 수 있으며 대리인의 사업성 여부는 불문한다. 또한, 비거주자의 대리인이 수입한 재화는 비거주자에 의한 공급으로 보지 아니한다.

課稅事業者가 財貨를 輸入하여 非課稅事業者(예 : 본점 또는 지점이 국외에 소재하거나 VAT 등록의무가 없는 비거주자)의 代理人 資格으로 供給할 경우 당해 재화는 課稅事業者인 代理人이 直接 輸入·供給한 것으로 보아 課稅된다.

나. 競賣人(auctioneers)⁷⁸⁾

본인에 대한 경매인의 용역은 정상적으로 과세되며, 일반과세사업자와 같이 부가가치세 납세의무를 진다.

(1) 輸 出

경매인이 수출되는 물품을 매매할 경우 공급자에게 수출증명서를 교부하여야 한다.

해외판매인에게 경매인이 가격, 판매방법 등 판매에 대한 자문용역을 제공하고 수수료 또는 코미션을 받는 경우 零稅率이 적용된다. 단, 판매인이 EC회원국에 거주하는 자로서 자기의 사업에 공할 목적으로 용역을 제공받거나 기타 제3국에 거주하는 경우에 한한다.

EC회원국에 거주하는 개인에 대한 용역제공은 정상과세된다.

(2) 購入者의 프리미엄(premium)

경매인이 물품매매가격의 일정률에 상당하는 프리미엄을 구입자로부

78) IBFD, Ibid., Supplement No. 57, February 1988

터 수취할 경우 정상적으로 과세되고 구입자가 과세사업자인 경우 매입세액으로 공제받을 수 있다.

(3) 債務辨濟를 위한 事業用 財貨의 競買

사업자의 債務로 인하여 사업자의 사업용재화가 競買될 경우 당해 재화를 과세사업자가 공급한 것으로 간주한다.

당해 재화의 경매인은 경매일부터 21일내에 書面(VAT 883)에 경매인 성명, 주소, 등록번호(등록된 경우), 과세사업자의 성명, 주소, 등록번호, 경매일, 세율별 경매재화 수량 및 내역, 매매금액, 세율별 세액을 기재하여 제출하여야 한다. 경매인은 동기일내에 경락서면 1부를 과세사업자에게도 송부하여야 한다.

이러한 절차는 경매인이 등록사업자가 아닌 경우에도 적용된다. 또한 경매인은 상대방이 요청할 경우 매입자에게 競買財貨의 세부내역에 관한 書面을 작성·교부하여야 한다. 구입자는 동서면을 세금계산서와 같이 사용할 수 있다. 서면작성을 위해 경매인이 사업자등록할 필요는 없다.

4. 飲食用役(catering)⁷⁹⁾

가. 課稅體系

(1) 飲食用役(catering)

음식용역의 공급에 대하여는 正常課稅된다. 음식용역(catering)의 정의에 대하여는 현행 VAT 법률상 명문규정은 없으나 飲食店에서 공급하는 음식용역뿐만 아니라 음식점 밖으로 공급하는 高溫飲食(hot food)을 포함한다. 즉 회의, 전시회, 결혼리셉션, DINNER DANCE, 파티와 같은 행사장에 음료 및 음식물을 제공하거나 가정, 직장 기타 사회행사에 배달공급하는 음식물, 냉육(cold buffet), 스낵 등이 포함된다.

79) Bill Packer, Ibid., p. 130~p. 137

航空機, 호텔 등에서 乘客이나 患者에게 제공하기 위하여 合法的 식품(kosher meals)을 제공하는 경우 영세율대상 음식과 식사용 칼 기타 품목등 정상과세되는 재화의 혼합공급으로 되므로 안분계산이 필요하다.

(2) 飲食店(premines)

음식물이 공급되는 점포, 공장 등의 건물 및 부속토지일체를 포함한다. 여러명의 사업자로 분할되어 있는 점포내에서 또는 자체점포를 가지고 있는 병원과 같은 기관내에서 스낵바를 독립적으로 운영할 경우 스낵바는 건물과는 독립된 장소로 간주되고 판매되는 일부음식물은 영세율이 적용된다. 또한, 완전히 구획된 장소 예를 들면 축구경기장, 스포츠경기장, 쇼장, 유원지 등도 음식물이 제공되는 장소 즉 음식점에 포함된다. 레스토랑, 카페, 주점도 음식물이 제공되는 장소에 포함됨은 물론이다.

만약 음식물이 제공되는 장소가 公園 등 公共場所에 위치하고 있는 이동식당차, 신문매점, 전화박스 따위의 建物일 경우 탁자, 의자 등 飲食物 提共施設을 갖추고 있지 아니한 때에는 음식물의 공급으로 보지 아니한다. 따라서 이 경우 여타 영세율 적용요건을 충족시킬 경우 영세율이 적용된다.

(3) 高溫食品(hot food)

상온이상의 온도에 먹을 수 있도록 열을 가하여 조리된 음식으로 공급시기에 상온이상이면 된다. 고기, 포테이토칩, 치킨, 구운감자요리, 핫도그, 파이, 쏘세지롤빵, 토스트샌드위치, 차, 커피, 중국요리, 인디안요리, 그리소요리, 스페인요리 등의 高溫飲食物은 正常課稅된다.

햄버거의 롤과 같이 음식물의 성분중에 찬(cold)것이 있는 경우에도 모두 정상과세된다. 그러나 소금, 겨자, 후추 등과 같은 미소한 부분은 제외된다.

사업자가 課稅供給과 零稅率供給을 겸업할 경우 각각의 공급에 대한 세액계산시 按分計算하여야 한다. 예를들면 낱양배추를 곱게썰어 만든

샐러드를 별도 포장하여 공급하는 구운감자요리, 고온(hot) 반찬과 찬(cold)반찬을 별도로 공급하는 식사요리를 들 수 있다.

일반적으로 음식물이 高溫狀態로 공급될 경우에는 正常課稅되나 열을 가하지 않은 상태로 판매되는 파이와 같이 고온의 핫파이 상태로 판매되지 않는 한 零稅率이 적용된다.

나. 附加價值稅計算

음식업자가 공급시마다 세금계산서를 발행하는 경우에는 정상적인 방법으로 부가가치세를 계산하는 것이 적절하다.

그러나 부가가치세 포함가격으로 공급할 경우에는 정상세율, 영세율 및 혼합형태에 따라 小賣商 特例制度 SCHEME A 또는 SCHEME F를 적용하는 것이 적절하다.

混合供給의 경우 정상세율 공급과 영세율 공급의 매출액 구분기장이 어렵거나 현실적이지 못한 경우에는 관할세무서의 승인을 얻어 정상세율과 영세율 공급관련 總賣出額을 按分計算하는 方法으로 稅額을 計算할 수 있다. 즉, 각 과세기간(월별 또는 분기별)별 推定率에 의한 賣出額 按分計算에 따라 세액을 계산할 수 있다.

또한, 사업자나 그 가족이 소비하는 정상세율 적용대상 음식물이나 음료에 대하여는 별도 기장하여야 한다.

다. 特殊한 형태의 飲食用役

(1) 配達飲食用役(delivered catering)

배달되는 음식용역과 일반식료품은 구별된다. 일반적으로 소비자가 즉각 소비하기 위하여 소비자의 가정, 사무실 또는 공장에 식사요리, 스낵, 부페, 샌드위치, 음료 등을 공급하는 경우 正常課稅된다.

파이, 케이크 등의 경우 잡화상에서 판매할 경우 零稅率이 적용되나 부패식으로 함께 공급될 경우에는 정상과세된다. 또한, 음식용역에는 냉동식품은 포함하지 아니한다.

(2) 自販機(vending machines)

자판기에 의하여 판매되는 대부분의 식료품은 高溫食品 또는 正常課稅되는 빵이나 감자튀김이기 때문에 正常課稅된다. 그러나 샌드위치 등 일부공급에 대하여는 영세율이 적용될 수 있으나 자판기 설치장소에 따라 다르게 취급된다. 즉, 公園, 停車場, 쇼핑센터와 같은 지역에서는 上溫食品(cold food)에 대하여 零稅率이 적용되나 工場이나 展示場의 경우에는 완전히 正常課稅로 간주된다.

(3) 列車, 船舶, 航空機의 飲食用役(trains, ship, aircraft)

일반적으로 국내에서 운행하는 열차, 선박, 항공기에서 제공하는 음식용역은 正常課稅된다.

여객운송용역이 영세율 적용대상(대중교통의 대부분은 영세율 적용 대상)이고, 음식용역이 여객운송용역의 부수적인(incidental) 공급(운송 요금의 5% 이하)에 해당되어 승객이 별도로 대가를 부담하지 아니하는 경우 VAT 법상 별도의 공급으로 보지 아니한다.

(4) 職員 또는 家族에 대한 飲食用役

비용자에게 음식물을 無償으로 供給할 경우에는 공급대가가 0이므로 VAT가 과세되지 아니하나, 有償으로 공급할 경우에는 正常課稅된다.

음식업자가 본인 또는 그 가족에게 음식물을 공급할 경우 음식물 공급으로 보지 않고 부가가치세를 납부할 의무도 없다. 그러나 아이스크림, 빵, 튀김감자 등 事業用 在庫財貨(business stock)를 가족에게 공급할 경우 정상과세된다.

비용자 또는 고객에게 술 등을 무상으로 증여할 경우 음식물의 공급으로 간주되지 아니한다. 그러나 증여품에 대한 매입부가가치세는 정상 규정에 따라 공제받을 수 있으며 각품목의 購入原價가 £10 이하인 경

우에는 과세되지 아니한다.

顧客이나 친구에게 飲食物을 無償으로 공급할 경우 事業上 接對로 간주하여 구입시 부담한 매입세액은 공제되지 아니한다.

(5) 病院飲食用役(hotel catering)

병원 기타 등록기관에서 공급하는 음식용역은 國民保健의 일부로서 VAT가 免除된다. 그러나 환자에게 공급되는 경우에 한하며 직원이나 방문객에게 공급하는 음식용역은 포함되지 아니한다.

병원 등이 飲食業者와의 契約에 의하여 환자에게 직접 공급할 경우에는 正常課稅된다. 그러나 음식업자가 병원 등의 대리인의 자격으로 병원 등에 음식물을 제공할 경우 면세공급에 해당되기 때문에 부가가치세를 병원 등으로부터 거래징수할 수 없고 매입세액 공제도 받을 수 없다. 물론 都給契約에 따라 음식업자가 제공하는 용역에 대한 수수료는 正常課稅된다.

(6) 教育機關에 대한 飲食物 供給(colleges, schools and university)

教育用役은 免稅되기 때문에 학생에게 제공하는 음식물에 대해서는 당해용역의 부수공급으로 보아 부가가치세가 면세된다. 또한, 직원이나 방문객에게 제공하는 음식물은 구분이 어렵기 때문에 면세된다.

정상과세되는 음식물도 학교시설에서 면세공급의 일부로써 공급하는 경우에는 면세된다. 그러나 정상과세되는 술은 제외된다. 교육기관과 契約에 의하여 음식업자가 제공하는 용역은 병원과 같이 정상과세된다.

(7) 慈善·救護車輛에서 提供하는 食品用役

자선기관 기타기관에서 장애인을 위하여 저렴한 가격으로 차량에서 제공하는 음식용역은 사업상 공급으로 보지 않고 附加價值稅 課稅對象에서 除外된다.

그러나 영리목적으로 음식물을 공급하는 경우 정상과세된다. 자선기관 기타기관에 자선·구호차량용 음식물을 공급하는 경우 영세율이 적용된다. 또한, 지방자치단체가 사회복지의 일부로서 차량음식물을 제공

할 경우 과세사업으로 보지 아니한다.

라. 奉仕料 및 팁(service charge and tips)

음식요금에 봉사료가 포함되어 있거나 별도기재한 경우에도 17.8% 正常課稅된다. 그러나 자유롭게 지급하는 TIP에 대하여는 附加價值稅가 課稅되지 아니한다.

5. 金融·保險用役⁸⁰⁾

금융거래는 대부분 附加價值稅가 免稅되고 있다. 화폐 및 화폐대용증권거래, 대부, 예적금, 유가증권거래 등 고유의 금융업무가 VAT 면제 대상에 포함된다.

또한, 보험업자가 공급하는 보험 또는 재보험의 보험료에 대해서도 부가치세가 면세된다.

6. 醫療·保健⁸¹⁾

가. 醫療用役

대부분의 의료서비스는 VAT가 免除된다. 그러나 모든 의료서비스가 면세되는 것이 아니다.

(1) 資格醫師 또는 病院 등의 醫療用役

자격있는 의사 또는 병원 등에서 공급하는 의료용역은 면세되나 침술가, 정골요법사, 지압치료사, 정신분석가, 약초재배자, 안마사의 서비

80) Bill Packer, Ibid., p. 197~p. 214

81) Bill Packer, Ibid., p. 216~p. 222

스에 대해서는 正常課稅된다.

또한 의료용역과 관련하여 공급되는 財貨에 대해서는 면세되지 아니한다. 즉, 안경, 콘택트렌즈, 사설보조기 공급자로부터 구입하는 보조기 등은 정상과세된다. 그러나 처방전에 의한 醫藥品이나 慢性疾病 또는 障礙者에게 공급되는 보조기 등은 零稅率이 適用된다.

(2) 藥 師

등록약사가 공급하는 調劑用役은 면세된다. 그러나 약국에서 판매하는 의약품과는 구별된다.

등록약사가 의사의 처방전에 의하여 환자에게 공급하는 의약품이나 의료기구에 대하여는 영세율이 적용된다. 처방전에 의하지 아니한 경우에는 정상과세된다.

혈액 또는 치료목적 혈액제품, 치료 또는 연구목적의 인체조직은 VAT가 면제된다.

(3) 眼鏡店

등록된 안경상이 환자에게 전문용역을 제공하거나 병원에 안경, 콘택트렌즈, 기타 의료용품을 공급하는 경우 의료서비스와 관련하여 공급되는 한 附加價值稅가 免除된다.

나. 장애인에 대한 醫療裝備供給 및 醫療서비스

장애인에게 공급되는 재화 또는 용역에 대하여는 零稅率이 적용된다.

장애인(handicapped)이란 慢性疾病 또는 不具者를 말하며 맹자, 농아자 기타 慢性疾病 및 障礙人에 관한 法令(chronically sick and disabled persons act)에 규정하는 자 또는 실질적, 영구적인 질병자를 포함한다. 그러나 노령자는 단순히 연령만으로 장애인의 범주에 포함되지 아니한다.

영세율이 적용되는 재화 또는 용역을 장애인의 家事 또는 個人的使用 또는 장애인을 위하여 慈善機關에 供給하는 경우에 한한다. 장애인

용 의료기구·전기 또는 기계식침대, 실내용변기, 기구 기타위생기, 휠체어와 연결하여 사용하기 위한 CHAIRLIFT, STAIRLIFT, 초이스트 또는 리프트, 휠체어에 탄채로 운송할 수 있도록 설계된 車輛, 기타 장애인용 기구가 零稅率 대상품목에 해당한다.

또한 이들 재화와 관련되는 設置, 보수, 管理費用도 零稅率이 적용된다. 또한 보조기(단, 농아학교 훈련용은 제외), 醫齒, 眼鏡 및 콘택트렌즈는 零稅率이 適用되지 아니하나, 의복, 양말, 장애인용휠체어, 기계식 후진장치 이외의 장애인용 운반기구 등은 영세율이 적용된다.

7. 農民(farmers)⁸²⁾

가. 課稅體系

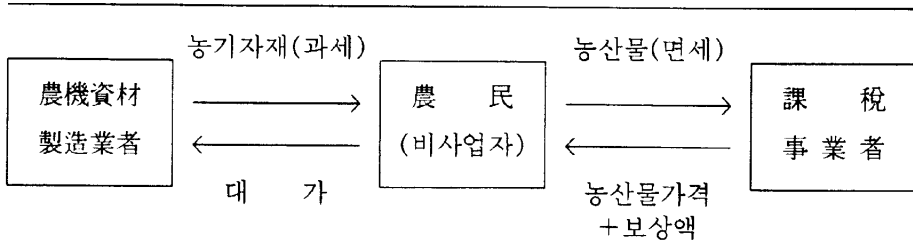
영국은 EC 회원국과는 달리 農民에 대해 과세특례제도를 두지 않고 있다. 즉, 일반사업자와 같이 正常課稅된다. 그러나 대부분의 농산물은 零稅率이 적용된다. VAT 불포함 연간매출액이 £300,000이하인 경우에는 현금주의회계에 의하여 단순하게 신고·납부할 수 있다.

EC 6차 VAT 지침에 의하면 EC 會員國은 農民을 支援하기 위하여 농민이 農產物 생산을 위하여 原資材 購入時 負擔한 買入附加價值稅를 限度로 定額報償(flat-rate compensation)을 할 수 있도록 규정하고 있다. 즉, 課稅事業者는 農民으로부터 농산품 매입시 農產物價格에 定額報償額만큼 追加支給하고 본인은 同報償額相當額을 買入稅額으로 控除 받을 수 있도록 하고 있다.

예를 들면 벨기에의 경우 農產物에 대해서는 正常課稅하면서 課稅事業者는 농산품 구입시 購入價格의 6%를 買入稅額으로 간주하여 控除 하고 있다.

82) Bill Packer, Ibid., p. 181~p. 196

〈表-17〉 벨기에의 農民에 대한 課稅特例制度



- • 농산물 과세 : 6%(경감세율)
- 농민이 비사업자인 경우 공급하는 농산물은 면세되나 과세사업자는 농산물 구입가격의 6%에 상당하는 보상액 추가지급
- 과세사업자는 동 보상액상당액을 매입세액으로 공제

나. 農産物에 대한 附加價值稅

(1) 動物飼料(animal feeding stuffs)

대부분의 사료는 零稅率이 적용된다. 그러나 지붕재료, 침구재료 기타 애완용사료로 사용되는 경우로서 包裝하여 동물사료 라벨을 붙여 판매하는 경우에는 正常課稅된다.

동물사료로 사용하는 경우에도 동물사료로 특정하지 아니할 경우에는 영세율이 적용되지 아니한다.

(가) 零稅率

알팔과가루, 보리 및 보리부산물, 콩가루, 찌 및 찌가루, 클로버 및 클로버가루, 옥수수, 곡류, 건조한 사탕무우즙, 건조한 피, 건조한 곡류, 건조이스트, 어분, 왕겨혼합물, 당밀, 귀리 및 귀리부산물, 완두콩가루, 토끼모이, 쌀과 쌀기울, 밀과 밀기울, 사료부수재로 판매되는 광물혼합물 등

(나) 正常稅率

낱시용모이, 코코아껍질, 탈지한 코코아부산물, 해초류, 인산화 및 황산화찌, 가죽, 약품, 쓸개즙, 지방찌꺼기, 구아노(초분석), 침구용건초

및 쥔, 말굽, 뿔, 새모이, 식용에 공하지 않는 왕겨, 지붕지료(갈대)등

(2) 食料品(food)

식료품(음식점에서 공급하는 것은 제외), 식용 및 동물사료용 식물의 씨 등은 영세율이 적용된다.

우유, 버터, 치즈, 과일, 채소, 소, 돼지, 양, 염소, 닭, 오리 및 토끼를 포함한 가금의 매매 등은 정형적인 영세율 적용대상이다.

(3) 其 他

모피, 말, 경주용비둘기, 화훼, 목재 등은 정상과세된다.

다. 附加價值稅額計算 및 帳簿記帳

일반적으로 매출세액은 정상적인 과세방법에 따라 계산한다. 그러나 일반대중에게 직접 판매할 경우 現金受取金額에 기초하여 매출세액을 계산할 수 있다.

농가계에서 농산물 기타 아이스크림 또는 빵 등을 판매하는 등 소매 사업을 하는 경우 小賣商特例制度에 의거 부가가치세를 납부하며, 주로 SCHEME A 또는 SCHEME F가 적용된다.

비료, 의약품, 승용차연료, 경매수수료, 건물관리, 유지비, 시설자본재 및 영업차량 등 구입시 부담한 부가가치세는 일반적인 매입세액 공제 규정에 따라 공제받을 수 있다.

농가주택을 본인의 사업용으로 사용할 경우 보수·관리에 따른 買入稅額의 一定率(통상 1/3)을 매입세액으로 공제받을 수 있다. 단, 숙박 기타생활설비가 농가사업용 시설보다 크지 않은 경우에 한한다. 농가사업용 건물이 대부분을 차지할 경우 1/3과 관계없이 더높은 율로 공제받을 수 있다.

8. 호텔飲食·宿泊用役⁸³⁾

가. 호텔 기타 類似宿泊施設

(1) 일반적 宿泊 및 飲食用役

호텔의 宿泊 및 飲食用役에 대해서는 正常的으로 課稅된다. VAT법상 숙박시설에는 호텔, 여관, 하숙집 기타 유사시설이 포함되며 식사제공과는 관계없이 여행자 또는 방문객을 위한 숙박시설을 제공하는 것이면 된다. 또한 모텔, GUEST HOUSE, 호스텔, YMCA, YWCA가 경영하는 시설도 포함된다.

(2) 4週以上 長期宿泊에 대한 VAT 免稅制度

4주이상 계속적으로 호텔 기타 유사시설에 숙박할 경우 특례규정에 따라 VAT가 면제된다. 즉 4주까지는 VAT가 과세되나 29일째 부터는 宿泊(sleeping accommodation)이외의 부수용역에 대해서만 VAT가 課稅된다. VAT가 면제되는 숙박요금을 계산하기 위하여는 우선 식사요금과 기타 확인가능한 품목의 금액을 제외한 잔액을 계산하고 동금액의 최저 20%가 숙박이외의 기타시설에 귀속되는 것으로 본다. 따라서 나머지 80%가 숙박요금으로 VAT가 면제된다. 숙박이외의 시설요금이 20%를 초과할 경우 더높은율이 적용될 수 있다. 이러한 면제제도는 개인의 경우에 한하여 적용된다. 4주이상 숙박시 VAT계산례는 <表-18>과 같다.

나. 호텔·레스토랑 기타

호텔이나 기타 유사시설에서 바 또는 레스토랑을 운영할 경우 용역 공급시에 현금수취가 이루어지므로 VAT 세액계산을 위하여 毎日毎日 VAT 포함 賣出額 記帳이 必要하다.

83) Bill Packer, Ibid., p. 223~p. 228

〈表-18〉4週以上 宿泊時 VAT 計算例

1주당 호텔使用料		£150
첫 1주간 VAT(£150×17.5%)		£26.25
1주당 總使用料		£176.25
1주당 總使用料(VAT 불포함)	150	
食事料金 (")	50	VAT 8.75
殘 額	<u>100</u>	
宿泊이외의 施設使用料(20%이하)	£20	VAT 3.50
總 VAT		<u>£12.25</u>
總週當使用料 : £50 + £100 + £12.25 = £162.25		

또한 호텔에서 전화, 세탁, TV, 비디오암대 또는 주차시설을 제공할 경우 정상적으로 과세된다.

가스, 전기 등은 영세율 적용대상이나 숙박시설에 부수하여 공급될 경우에는 정상과세된다.

숙박예약시 반환예치금은 최종숙박요금의 선불로 계산되지 않는한 VAT가 과세되지 아니한다.

다. 被庸者에 대한 飲食·宿泊用役 提供

피용자에게 현금급료대신 음식·숙박용역을 제공하거나 그 對價를 급료에서 공제할 경우 VAT 포함가격으로 정상과세된다. 이 경우 4주이상 장기숙박에 대한 VAT 면세공급 규정이 적용된다. 음식·숙박용역이 피용자에게 무상으로 공급될 경우에는 VAT가 면제된다.

84) Bill Packer, Ibid., p. 347~p. 350

9. 訴訟代理人(solicitors)⁸⁴⁾

소송대리는 單獨開業辯護士 또는 파트너 쉽(partnerships) 형태로 등록하며, 법률서비스는 일반적으로 正常的으로 課稅된다. 그러나 ① 영국이나 맨섬이 아닌 EC 회원국 거주자에게 공급하거나 ② 기타 제3국에 거주하는 자에게 법률서비스를 공급할 경우에는 영세율이 적용된다.

법률서비스의 공급시기는 유연준비와 같은 단순용역(single supply)과 소송대리와 같은 계속적인 용역(continuous supply) 여부에 따라 다르다. 단순용역의 기본적인 供給時期는 용역의 供給이 完成하는 때에 도래한다. 그러나 ① 기본적인 공급시기 전에 稅金計算書를 發行하거나 對價를 受取한 경우 또는 ② 용역의 공급이 완성된 후 14일내에 세금계산서를 발행·교부할 경우에는 세금계산서 발행일 또는 대가 수취시점 중 빠른 시기가 실제공급시기가 된다.

법률용역의 공급이 완성되기 까지 訴訟手數料가 確定되지 아니하는 경우 14일 규정(14-day rule)은 3個月까지 延長 가능하다. 단, LOW SOCIETRY 와 C & E가 합의한 경우에 한한다.

계속적으로 법률서비스를 공급하는 경우에 기본적인 공급시기는 적용되지 아니한다. 따라서 세금계산서 발행일 또는 대가수취일중 빠른 시기가 공급시기가 된다.

그러나 一般稅金計算書를 발행하면 稅金計算書가 發行된 當該分期에 附加價值稅를 申告·納付하여야 한다. 소송대리인이 고객을 위하여 인지세, 취득세 등을 대리납부할 경우 부가가치세 과세대상에 포함되지 아니한다. 이 경우 소송대리인은 세금계산서에 명확하게 구분표시하여야 한다.

그러나 소송수행을 위하여 소송대리인이 부담하는 항공료, 열차요금 등 비용은 부가가치세 과세표준에 포함되며, 소송대리인이 事業上 購入하는 재화·용역에 대한 買入稅額은 정상적으로 공제받을 수 있다.

10. 中古品 課稅特例制度(second-hand schemes)⁸⁵⁾

가. 基本原理(general principle)

영국은 부가가치세 도입시부터 中古品, 藝術品 및 蒐集品の 경우 구입 및 판매, 사업자와 비사업자인 개인간 거래와 관련하여 부가가치세를 정상적으로 과세할 경우 상거래를 왜곡시키고 실무상의 문제를 발생시킬 것으로 인식하고 있었다.

그리하여 이러한 문제를 해소하기 위하여 賣買差益 課稅制度(margin scheme)를 도입했으며 특정재화에 대한 賣買業者(dealer)는 販賣價格(selling price)과 購入價格(buying price)의 差益에 대한 賣出稅額만 納付하도록 하고 있다.

그리고 매입자에게는 매입세액공제가 인정되지 아니한다. EC 6차 지침 제32조에 의하면 각 EC 회원국은 공동체제도(communitary system)가 도입될 때까지는 각국의 특수제도를 계속 전용하도록 규정하고 있다.

1987. 1. 1에 EC 위원회에는 中古品 등에 대한 共同體制度를 위하여 7차 위원회지침으로 EC 각료회의에 제안서를 제출한 바 있으나 부결되고 '89. 1. 1에 EC 위원회는 위원회 지침을 위한 새로운 제안을 한 바 있다.

그러나 아직 각국은 세금계산서 과세방식(invoice method)을 원칙으로 하면서도 중고품에 대해서는 예외적으로 매매차익 과세방식(subtraction method)을 채택하고 있다.

나. 中古品에 대한 課稅特例制度

(1) 課稅方法

85) Bill Packer, Ibid., p. 321~p. 346

〈表-19〉 EC 各國의 中古品에 대한 課稅特例制度

	課 稅 方 法	適 用 稅 率
벨 기 에 ①	正常課稅	6% (경감세율) *기본세율 19.5%
덴 마 크	賣買差益課稅 (판매가격-구매가격)	25% (기본세율)
독 일	賣買差益課稅 (판매가격-구매가격)	15% (기본세율)
프 랑 스	賣買差益課稅 (판매가격-구매가격) 판매가격의 30%에 대해 과세	18.6% (기본세율)
포 르 투 갈	賣買差益課稅 (판매가격-구매가격)	16% (기본세율)
영 국	賣買差益課稅 (판매가격-구매가격)	17.5% (기본세율)

註 ① : 그리스, 아일랜드, 이탈리아, 룩셈부르크, 화란의 경우도 정상과세

중고품 과세특례제도는 일반적인 재화나 용역의 공급에 대한 부가가치세 납부세액계산과는 달리 사업자가 특정중고품을 공급할 경우 판매가격과 구입가격의 차이인 總賣買差益(gross margin)을 課稅標準으로 하여 納付稅額을 計算하는 方法이다. 중고재화의 판매가격이 구입가격 이하가 되는 경우에는 매매차익은 발생하지 아니하며 따라서 납부할 세액도 없다.

하나의 거래에 대한 매매차손은 여타거래에 대한 매매차익과 상계할 수 없으며 부가가치세 납부의무는 각개별거래에 대한 매매차익에 의하여 결정된다. 매매차익은 부가가치세가 포함된 가격으로 간주된다.

중고품 공급자는 稅金計算書를 發行하지 아니하며 따라서 공급가격에 부가가치세가 별도로 나타나지 않고 구입자가 과세사업자인 경우에

도 매입세액공제를 받을 수 없다.

販 賣 價 格 (1,000)	
購 入 價 格 (800)	賣 買 差 益 (200)

$$\rightarrow \text{納付稅額} : 200 \times \frac{17.5}{117.5}$$

(2) 中古品 課稅特例適用對象 財貨

현재 중고품 과세특례적용을 받을 수 있는 재화는 航空機, 보트, 선외모터, 乘用車, 캐러밴, 내연기관(motor), 전자오르간, 소총기(firearm), 말, 조랑말, 모타사이클, 예술품, 골동품 및 수집품의 경우에 한한다. 따라서 중고품의 경우에도 상기 열거하고 있는 재화이외의 경우에는 정상과세된다.

(3) 帳簿記帳

중고품 특례적용사업자에 대하여는 일반적인 VAT 장부기장외에 특정장부기장에 관한 여러가지 의무규정이 있다.(관세·소비청 지침)

이러한 납세절차는 종전에는 까다롭게 규정되어 있었으나 '90. 5. 1부터 단순화되었다.

규정에 따라 장부기장을 하지 않을 경우 관세·소비청은 매매차익대신 中古品の 供給價額에 의거 매출세액을 계산할 수 있다.

(4) 불필요한 事前承認

中古品 特例制度를 적용받고자 하는 과세사업자는 사전에 關稅·消費廳에 承認을 받을 필요는 없다.

개인이 자기소유재화를 자기의 사업에 공급할 경우 당해재화가 중고품 과세특례대상 재화일 경우 당해재화의 원가는 소유권 이전시의 시가가 아니라 當初取得價額(original cost)이 된다.

(5) 中古品の 輸出

과세사업자가 중고품을 수출한 경우 零稅率이 적용된다.

단, 관세·소비청에 수출증명서를 제출한 경우에 한한다.

당해재화가 경매에 의한 경우에는 영세율 적용을 받기 위하여 공급자는 경매인으로부터 관련증명서를 확보하는 것이 필요하다.

(6) 中古財貨의 輸入

모든 중고재화를 수입할 경우 VAT가 과세된다.

그러나 예술품, 골동품 및 수집품에 대해서는 감면된다.

11. 小賣商 課稅特例制度⁸⁶⁾

일반소비자와 직접거래하는 小賣商의 경우 대부분 현금거래가 이루어지기 때문에 현실적으로 稅金計算書를 交付하기 어렵다. 따라서 소매상에 대하여는 세금계산서 발행·교부의무를 원칙적으로 배제하고 있고 제조·도매업자와 같이 정치한 장부기록 유지의무도 없다.

일반사업자와 같이 세금계산서를 발행하지 아니하므로 정상적인 방법으로 매출액 및 매출세액을 결정할 수 없으므로 關稅·消費廳長은 賣出額決定을 위한 小賣商 特例制度를 두어 納稅節次를 簡素化하고 있다.

現行 小賣商 特例制度는 1987. 10. 1 수정·보완된 것으로, 부가가치세법상 稅金計算書 交付없이 一般消費者에게 직접 財貨와 用役을 供給하는 事業者를 소매상으로 정의하고 있다. 즉, 小賣商이란 단순한 “SHOPKEEPER”가 아니라 기본적으로 최종소비자와 거래하는 사업자로서 일반적으로 總賣出額의 50% 이상이 小賣去來인 경우를 말한다.

따라서 소매상 특례제도는 우편주문, 호텔, 레스토랑 등 주로 일반대중에게 용역을 제공하는 사업 즉, 부가가치세 사업분류(VAT trade classification)상 GROUP 24, GROUP 28에 해당하는 업종에 적용된다. 이러한 소매상 특례제도는 대규모사업자의 특정소매부문에 대해서도 적용할 수 있다.

86) Bill Packer, Ibid., p. 285~p. 319

가. 總賣出額(gross takings)

소매상 특례제도를 적용받는 사업자는 매일 매일의 賣出額을 記帳하여야 한다.

賣出額에 대한 會計處理方法은 2가지 형태가 있으며 한번 선택하면 변경할 수 없다.

〈表-20〉 賣出額에 대한 會計處理方法

標準方式(standard method)	選擇方式(optional method)
• 總賣出額은 小賣商의 現金回收時點의 대가에 기초(현금주의회계)하여 계산 → 現金 + 外上販賣代金回收額 • 현금회수금액을 기준으로 총매출액을 계산하므로 貸損發生時 自動적으로 課稅標準에서 除外	• 總賣出額은 소매상의 재화·용역의 供給時點의 對價에 基礎(발생주의회계)하여 계산 → 現金販賣 + 外上販賣金額 • 재화·용역공급시점을 기준으로 총매출액을 계산하므로 대손이 발생한 경우에도 거래상대방이 파산자가 아닌한 매출액에서 공제되지 아니함

나. 小賣商 課稅特例制度의 選擇

소매상 과세특례제도는 사업자의 현금흐름 및 장부기장 방법에 영향을 줄 수 있으므로 정확한 선택이 중요하며 잘못 선택할 경우 많은 비용부담을 초래한다.

關稅·消費廳長은 사업자가 적절한 세부담을 반영하지 못한다고 판단할 경우에는 특례제도를 승인하지 아니할 수 있으며 당해 사업자는 당국의 조치에 대해 VAT 재판소에 이의를 제기할 수 있다.

年間賣出額(VAT 포함) £120,000 이하의 소매상은 정상적인 회계처리가 되지 않거나 기존 특례제도와 50£ 이상의 차이가 발생하는 경우에는 3년까지는 언제라도 소급하여 특례제도를 변경할 수 있으며 연간 매출액이 £120,000를 초과하는 사업자의 경우에도 당초 선택한 특례제도가 사업자에게 명백하게 불리하고 새로운 특례제도가 허용가능할 경우 개업후 12개월 이내에서는 세무당국의 승인을 얻어 소급변경이 가능하다.

개업후 1년이 경과한 경우에는 특례제도를 변경하기 위하여 소급승인을 받기가 어려우나 예외적으로 인정되는 경우도 있다.

현재 英國에서는 12가지 類型의 小賣商 特例制度가 있다.

다. 販賣時點 特例制度(point of sale schemes)

SCHEME A

(1) 一般的인 特徵

正常稅率 적용대상사업에 한정되므로 영세율 적용대상사업은 적용되지 아니하며, 매출액 제한규정은 없다.

매일 매일 매출액 기록 및 정상적인 장부기장이 필요하다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

남·여 이용원, 전기소매상, 보석상

(3) 賣出稅額 計算

$$\text{과세기간 총매출액} \times \frac{17.5}{117.5}$$

SCHEME F

(1) 一般的인 特徵

판매시점(point of sale)에서 세율별로 재화·용역매출이 구분되는 경우에 한하여 적용된다.(예 : 세율별 금전등록기 설치) 매일 매일 매출액 기장 및 정상장부기장을 하여야 하며 자가생산(home-made)제품에 적용하는 것이 유용하다.

정확한 매출세액계산이 가능하며 전자식 POS SYSTEM에 의하여 VAT 분석 및 사무비용 절약이 가능하다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

의류점, 서점, 주유소, 뮤직 SHOP

(3) 賣出稅額 計算

$$\text{과세기간 정상세율적용 매출액} \times \frac{17.5}{117.5}$$

라. 豫想賣出價格 特例制度(expected selling price schemes)

SCHEME B

(1) 一般的인 特徵

2개의 稅率이 適用되는 사업에 적당하며 매출액 제한규정은 없다. 零稅率 適用賣出額이 연간 세포함 총매출액의 50% 이하인 경우에 한하여 적용된다. 정상세율이 적용되는 용역은 포함되나 영세율 대상용역은 매출세액 계산대상에서 제외된다.

영세율매출은 상품별 평균마진율을 적용한 豫想販賣價格(expected selling price)에 기초하여 계산한다. 예상 영세율 매출액에 대응하는 영세율 매입액에 대한 記錄 및 장부관리가 필요하다.

가격변화가 심할 경우 고정마진율 설정이 어려우므로 小規模 零稅率 適用事業者에게 유용한 방법이다.

이 특례제도를 적용하기 위하여는 정상적인 장부기장, 매입매출액기

장, 영세율 재화에 대한 예상판매가격 설정 등이 필요하다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

신문·정기간행물 판매업자, 제과점, 담배소매점, 선물판매상, HARD-WARE SHOPS

(3) 賣出稅額 計算

$$(A-B) \times \frac{17.5}{117.5}$$

A : 총매출액

B : 판매목적으로 생산·제조·취득한 영세율 적용대상 재화의 예상판매 가격에 의한 매출액

SCHEME B1

(1) 一般的인 特徵

SCHEME B와 유사하나 영세율 매출액 50% 한도는 적용되지 아니한다.

특례적용 초기 및 매년도말에 零稅率 在庫品에 대한 연간조정이 필요하다. 또한, 매입매출액, 영세율 재화의 예상판매가격 및 정상장부 기장과 더불어 영세율 대상재화의 재고수량의 기장을 하여야 한다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

SCHEME B와 유사

(3) 賣出稅額 計算

$$\textcircled{1} \text{ 분기별 매출세액 계산 : } (A-B) \times \frac{17.5}{117.5}$$

A : 분기별 총매출액

B : 영세율 대상재화 예상판매가격에 의한 매출액

\textcircled{2} 연간매출세액 조정

D : 연간총매출액

E : B + 영세율 재화의 기초재고 - 영세율 재화의 기말재고

→ 분기별로 기납부한 매출세액과 비교하여 차기신고시에 환급 또는 추가 납부

SCHEME B2

(1) 一般的인 特徵

정상세율 및 영세율 적용대상사업에 적용되나 용역은 正常稅率이 적용되는 경우에 한한다.

年間賣出額은 £500,000 이하이어야 하며 자가제조, 자가생산한 영세율 적용재화는 제외된다.

고정마진율은 재화별로 서로 다르게 적용하고 있다.

〈表-21〉 財貨類型別 固定마진율

재 화 유 형	고 정 마 진 율
식 료 품	20%
어린이용 의류 및 신발	35
서적, 지도 기타	40
신문, 잡지	33
기타 재화	15

(2) 賣出稅額 計算

$$(C-B) \times \frac{17.5}{117.5}$$

A : 과세기간동안 판매목적으로 구입한 영세율 대상재화의 총원가합계

B : A에 고정마진율을 적용한 총금액

C : 과세기간동안 총매출액

→ 실제 영세를 마진율이 고정마진율보다 높은 경우에는 매출세액이 크게 나타남

SCHEME C

(1) 一般的인 特徵

2개 이상의 세율이 적용되는 財貨供給에 적당하며 賣出額限度는 £90,000이다.

용역 또는 자가제조·자가생산재화에는 적용되지 아니한다. 固定마진율에 기초하고 있으며 매일의 매출액은 매출세액 계산시 고려되지 아니한다. 따라서 매출세액이 판매전에 인식될 경우 자금부담의 불이익이 있다. VAT 사업분류 8201~8239에 속하는 小賣商에 한하여 적용된다.

정상적인 장부기장 및 매입매출액을 기장하여야 하고 판매목적으로 구입한 정상세를 적용대상재화의 VAT를 포함한 원가기록유지가 필요하다.

실제마진율이 고정마진율보다 큰 경우 VAT는 과소납부되고 반대인 경우에는 VAT를 과대납부하는 결과가 되며 대손 또는 재고손실에 대한 공제제도가 없다.

판매가격이 아닌 購入價格에 기초하여 부가가치세를 납부하기 때문에 부가가치세가 과세된 在庫資產을 보유하게 되므로 사업자의 자금부담이 있다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

시골잡화상, 소규모 보석상, 주유소

(3) 賣出稅額 計算

$$\text{실제구입가격(VAT 포함)} \times (1 + \text{고정마진율}) \times \frac{17.5}{117.5}$$

〈表-22〉 SCHEME C 適用對象事業

VAT 사업분류	사 업 유 형	고 정 마 진 율
BAND 1 8207 8214	주류판매점 제과점 담배소매점 신문·정기간행물 판매점	15.5%
BAND 2 8201 8202 8203 8204 8206	식료잡화상 우유판매업자 도축업자 생선 및 가축장소 빵굽는자	20%
BAND 3 8205 8222 8225 8227	채소·과일가게 라디오 및 전자제품점 (라디오·TV 임대는 제외) 유모차 및 자전거 점포 약국 및 사진점	40%
BAND 4	분류 8201~8239중 언급되지 않은 것	50%
BAND 5 8215 8218 8233	신발가게 소매모피상 꽃집, 종묘상	60%
BAND 6 8213	일반적인 우편주문가게	70%
BAND 7 8229	보석상	75%
BAND 8	기타 특정업종	50%

SCHEME E

(1) 一般的인 特徵

2개이상의 세율이 적용되는 財貨의 供給에 適當한 方法으로 매출액 범위제한은 없다.

매출세액은 정상세율이 적용되는 재화의 豫想販賣價格에 기초하고 있으며, 매출세액은 재화판매전에 인식되므로 매입매출액은 계산시 고려되지 아니한다. 판매목적으로 구입한 정상세율 적용재화의 최초재고는 첫과세 기간에 한하여 포함된다.

정상적인 장부기장, 예상판매가격기장, 판매목적으로 제조, 생산, 구입한 재화 유형별 VAT 기록유지가 필요하며 VAT신고를 위하여 매일 매일 매출액을 기장하여야 한다.

이 방법은 가격변화가 심할 경우 적용하기 어려우며 대손에 대한 공제가 인정되지 아니한다. 특히 정상세율 적용대상이 소규모일 경우 適當한 方法이다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

도축업자, 빵·우유배달원

(3) 월별 또는 분기별 賣出稅額 計算

$$\text{정상세율 적용대상 구입재화의 예상판매가격} \times \frac{17.5}{117.5}$$

SCHEME E1

(1) 一般的인 特徵

SCHEME E와 유사하며 正常稅率 및 零稅率 供給에 적용된다.

정상세율 또는 영세율 재화의 기초 및 기말재고재화의 확인이 필요하며, 매출액 제한은 없다.

자가제조 또는 자가생산재화에 적용될 수 있으며 세액계산은 정상세율 적용대상 재화의 豫想販賣價格에 의한다.

(2) 納付稅額 계산

$$D \times \frac{17.5}{117.5}$$

A : 사업별 단위당 예상판매가격(세포함 가격)

B : 기초재고재화수량 + 기중매입액 - 기말재고

C : 단위사업별 매출액(A×B)

D : 총사업매출예상액(C에 의거 계산)

마. 按分計算 特例制度(apportionment scheme)

SCHEME D

(1) 一般的인 特徵

正常稅率 및 零稅率 供給財貨에 대해 적당한 방법으로 賣出額限度는 £500,000(세포함가격)이다. 용역 또는 자가생산 또는 자가제조한 재화는 적용되지 아니한다.

2개이상의 稅率이 적용되는 사업에 적당하며 정상세율 및 영세율 적용재화의 購入價額(세포함가격)에 따라 매출세액을 안분계산한다.

정상장부기장 및 매일의 매출액 및 판매목적으로 구입한 모든 재화의 購入價額(세포함가격)에 대하여 記帳을 하여야 하며 운영이 간편한 잇점이 있다.

영세율 재화가 보다 높은 마진을 가질 경우 마진은 납부세액에 역효과를 줄 수 있다. 총매출액에 의존되고 있으므로 자금흐름에 유익하며 사업자가 선택적인 매출액계산방법을 채택하지 않을 경우 자동적인 貨損扣除가 가능하다. 판매목적재화만이 계산시 고려된다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

중규모잡화상

(3) 월별 또는 분기별 賣出稅額 計算

$$A \times \frac{B}{C} \times \frac{17.5}{117.5}$$

A : 총매출액

B : 과세기간동안 판매목적으로 구입한 정상세율 재화의 매출원가(세포함가격)

C : 과세기간동안 판매목적으로 구입한 정상세율 및 영세율 적용대상재화의 매출원가(세포함가격)

(4) 年間調整

SCHEME D에 의할 경우 財貨購入에 따른 계절적인 偏差를 줄이기 위하여 연간조정을 실시한다.

소매업자가 월별신고 또는 6. 30, 9. 30, 12. 31, 3. 31에 과세기간이 종료하는 분기별 신고를 하는 경우에는 3. 31까지 그리고 7. 31, 10. 31, 1. 31, 4. 30에 과세기간이 종료하는 小賣商의 경우에는 4. 30까지 연간조정을 실시하여야 한다.

또한, 8. 31, 11. 30, 2. 28/29 및 5. 31에 종료하는 분기별 신고를 하는 小賣業者는 5. 31까지 연간조정을 실시하여야 하며 특정회계간이 지정된 경우에는 회계기간말에 실시할 수 있다. 특례제도 적용기간이 1과세기간 이하일 경우에는 다음년도말까지 세액조정을 할 필요가 없으며 1과세기간을 초과할 경우에는 특례적용일로부터 연도말까지 연간 세액조정을 실시한다.

연간세액조정은 다음과 같이 실시한다.

A : 연간매출액

B : 연간판매목적으로 구입한 정상세율대상 재화의 매출원가(세포함 구입가격)

C : 연간판매목적으로 구입한 정상세율 및 영세율대상재화의 매출원가(세포함 구입가격)

$$D : \text{연간매출세액} : A \times \frac{B}{C} \times \frac{17.5}{117.5}$$

→ 기납부한 매출세액과 비교하여 다음 과세기간 신고시 부가가치세 환급 또는 추가납부

SCHEME G

(1) 一般的인 特徵

SCHEME D와 유사

正常稅率 및 零稅率 適用對象 供給에 적당하며 용역 및 자가생산 또는 자가제조한 재화의 공급은 적용되지 아니한다. 總賣出額에 대한 정상세율 및 영세율 적용재화의 세포함 購入價格에 따라 안분하여 매출세액을 계산한다.

매출세액 계산시 매출세액의 1/8이 加算되는 점에서 SCHEME D와 다르다. 따라서 타 특례제도보다 매출세액을 많이 납부하는 결과가 된다. 특례적용전에 상세한 在庫財貨가 파악되어야 하며 판매목적 구입재화 및 매입매출액의 기장 및 정상적으로 장부기장을 하여야 한다.

販賣目的財貨만이 매출세액계산시 포함되며 총매출액에 의존하기 때문에 사업자의 자금흐름에 유익하다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

중규모 잡화상, 소규모 슈퍼마켓

(3) 賣出稅額 計算

〈첫 3개의 분기별 과세기간 또는 11번째까지의 월별과세기간에는 재고재화 포함〉

A : 기초재고중인 판매용 정상세율 적용대상재화 계산(VAT 포함)

B : 기초재고중인 판매목적 정상세율 및 영세율 적용대상재화 구입가액 계산(VAT 포함)

C : 과세기간동안 총매출액

D : 과세기간동안 판매목적으로 구입한 정상세율 적용대상재화의 총구입원가(세포함가격)

$$E : A + D$$

F : 과세기간동안 판매목적으로 구입한 영세율 적용대상재화의 세포함
총구입원가

$$G : E + B$$

$$H : \text{매출세액} + C \times \frac{E}{G} \times \frac{17.5}{117.5}$$

$$I : \text{총매출세액} = (H + H \times \frac{1}{8}) = H (\frac{9}{8})$$

〈4번째 분기별 과세기간, 12번째 월별과세기간 및 그 이후의 과세기간〉

J : 과세기간동안의 총매출액

K : 당해 과세기간 및 전단계 3번의 분기별 과세기간 또는 11번째까지의 월별과세기간동안 판매목적으로 구입한 정상세율 적용대상재화의 VAT 포함 구입원가

L : 당해 과세기간 및 전단계 3번의 분기별 과세기간 또는 11번째까지의 월별과세기간동안 판매목적으로 구입한 정상세율 및 영세율 적용대상재화의 VAT 포함 구입원가

$$M : \text{매출세액} : J \times \frac{K}{L} \times \frac{17.5}{117.5}$$

$$N : \text{총매출세액} = M + M \times \frac{1}{8} = M (\frac{9}{8})$$

SCHEME H

(1) 一般的인 特徵

정상세율 및 영세율 적용대상재화의 공급 및 自家生産 또는 自家製造한 財貨에 적당한 방법이다. 용역의 공급에는 적절하지 못하며 매출액 한도는 없다. 매출세액계산은 販賣目的으로 생산, 제조, 구입한 정상세율 또는 영세율대상재화의 예상판매가격에 대한 총매출액의 안분계

산에 기초하고 있다. 특례적용초기에는 상세한 재고과약이 요구된다.

판매목적으로 생산, 제조, 구입한 재화별 예상판매가격 및 매입매출액과 정상적인 장부기장을 하여야 한다. 예상판매가격에 대한 구입품이 평가 및 마진을 책정을 위해 컴퓨터시스템을 설치하는 것이 필요하다. 이것은 또한 사업자의 내부통제를 위해서도 필요하다.

재화에 대한 부가가치세는 정확하게 기장되어야 하며 판매용재화는 同一한 상태와 동일한 稅率로 판매되어야 한다.

매점용으로 구입된 영세율대상재화가 정상세율이 적용되는 식사로서 판매될 경우는 동특례제도가 적용되지 아니한다. 가격할인이나 마진을 인하는 신중히 조정되어야 한다. 매출세액은 총매출액에 의존되므로 사업자의 자금흐름에 유용하다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

전산설비를 갖추고 있는 백화점

(3) 賣出稅額 計算

〈첫 3번의 분기별 또는 11번째까지의 월별과세기간에 대하여는 재고 재화 포함〉

A : 기초의 정상세율 재고재화의 예상판매가격 계산(VAT 포함)

B : 기초의 정상세율 및 영세율 적용재화의 예상판매가격계산(VAT 포함)

C : 과세기간동안의 총매출액

D : 기중 판매목적으로 생산, 제조, 구입한 정상세율 재화의 예상판매가격(VAT 포함)

E : A + D

F : 특례적용후 생산, 제조, 구입한 정상세율 및 영세율 적용대상재화의 총예상판매가격

G : F + B

$$\text{매출세액} : C \times \frac{E}{G} \times \frac{17.5}{117.5}$$

〈4번째 분기, 12번째 월 및 그 이후의 과세기간〉

A : 과세기간 총매출액

B : 당해과세기간, 이전의 3번의 분기별 및 11번의 월별과세 기간동안
생산, 제조, 구입한 정상세율재화의 세포함 예상판매가격 계산

C : 당해 과세기간, 이전의 3번의 분기별 및 11번의 월간 과세기간동안
생산, 제조, 구입한 정상세율 및 영세율 재화의 세포함 예상판매가
격 합계

$$D : \text{매출세액} : A \times \frac{B}{C} \times \frac{17.5}{117.5}$$

SCHEME J

(1) 一般的인 特徵

과세 및 영세율 적용대상사업 및 자가생산 또는 자가제조한 財貨의
供給에 적당하다.

용역에 대하여는 적절하지 못하며 매출액 한도는 없다.

판매목적으로 생산, 제조, 구입한 과세재화 및 영세율 대상재화의
VAT 포함 예상판매가격에 대한 매출액 안분계산에 의하여 매출세액
을 계산한다.

연간사업을 기초로 하므로 매연도말에 年間調整이 필요하다. 정상적
으로 상업장부기장을 하여야 하며, 기초 및 기말의 상세한 재고기장 및
재화유형별 총예상판매가격을 기록유지가 필요하다.

(2) 典型的인 適用對象事業者

수퍼마켓 체인, 신발체인스토어

(3) 賣出稅額 計算

〈월간 또는 분기별 과세기간 매출세액계산〉

A : 연도초에 재고중인 정상세율재화의 VAT 포함 예상판매가격

B : 연도초에 재고중인 정상세율 및 영세율 재화의 예상판매가격

C : 과세기간동안 총매출액

D : 연도중 판매목적으로 생산, 제조, 구입한 정상세율 재화의 VAT 포함 예상판매가격

E : A + D

F : 연도중 판매목적으로 생산, 제조, 구입한 정상세율 및 영세율 재화의 VAT 포함 예상판매가격

G : B + E

H : 매출세액 = $C \times \frac{E}{G} \times \frac{17.5}{117.5}$

〈연간조정〉

J : 과세기간초기의 재고중인 정상세율재화의 VAT 포함 예상판매가격

K : 과세기간초기의 재고중인 정상세율 및 영세율재화의 VAT 포함 예상판매가격

L : 4번째 분기 또는 12개월째 월간과세기간 말에 재고중인 정상세율재화의 VAT 포함 예상판매가격

M : 상기 L의 동과세기간 말에 재고중인 정상세율 및 영세율 재화의 세포함 예상판매가격 계산

N : 4분기 또는 12개월의 월간 과세기간동안의 총매출액

O : 상기 N의 과세기간 동안에 판매목적으로 생산, 제조, 구입한 정상세율재화의 세포함 총예상판매가격

P : 상기 N의 과세기간동안 판매목적으로 생산, 제조, 구입한 정상세율 및 영세율재화의 총예상판매가격

Q : 정상세율재화의 예상판매가격 : J + O + L

R : 정상세율 및 영세율 재화의 예상판매가격 : K + P + M

S : 매출세액 : $N \times \frac{Q}{R} \times \frac{17.5}{117.5}$

상기 총매출액 S는 연간총매출액으로 4개의 분기별 신고 또는 12개의 월간신고시에 계산된 매출세액과 비교하여야 한다.

바. 帳簿記帳 기타

소매상 특례제도를 선택할 경우 특례제도의 요건을 충족시킬 수 있는 적절한 장부조직 설치능력여부를 고려할 필요가 있다. 최소한의 장부기장요건은 다음과 같다.

(1) 每日賣出額 記帳

소매상이 현금을 수취할 경우 다음 방법의 하나로 기장하여야 한다.

- ① 금전등록기 테이프에 의한 현금매출액 기장
- ② 요약합계 금전등록부
- ③ 현금통 또는 현금보관용 서랍

그러나 소매상이 어떤방법을 선택하더라도 매일매일 매출액을 기장하여야 한다.

(2) 買入稅金計算書(purchase invoice)

공급자로부터 수취한 세금계산서는 買入稅額控除를 받기 위하여 買入帳 기타 유사장부에 기록 유지해야 한다.

소매상들은 도매상과 거래시 금전을 지급하고 물품을 직접 구입하는 경우가 많다.

現金去來計算書(cash and carry invoice)는 종종 물품식별 코드번호가 기재된 금전등록기 영수증 형태를 하고 있다. 이 경우 소매상은 매입세액공제를 받기 위하여 기장과 함께 도매상인이 제공하는 물품코드리스트를 보관·유지하여야 한다. 안분계산특례(D, G, H, J)를 위하여 과세 및 영세율 판매용 재화, 금전등록기, 차량, 시설기자재 및 문구류, 가솔린, 전화 등 제경비를 區分記帳하여야 한다.

(3) VAT 計算書

소매상은 과세기간별로 요약 부가가치세 계산서를 유지하여야 한다.

(4) 컴퓨터 記帳

거래기록을 컴퓨터 처리하고자 하는 사업자는 관세·소비청이 정하는

요건 부합여부를 위하여 관할세무서에 확인하는 것이 필요하다.

(5) 其 他

小賣商은 일반적으로 재화공급시 세금계산서 발행을 기대할 수 없으나 去來相對方 顧客이 要請할 경우(예 : 거래상대방이 등록사업자이거나 사업목적으로 재화를 구입하는 경우)에는 税金計算書を 發行·交付하여야 한다. 발행하는 세금계산서는 관련규정에 정하는 요건에 부합되어야 한다.

또한, 큰 백화점의 경우 종종 專門小賣商들에게 内部施設의 一部를 賃貸하고 이들 소매상들의 재화를 판매하기 위하여 自己職員을 이용하는 경우 VAT 納付義務는 專門小賣商이 진다. 백화점이 이들 전문소매상으로부터 코미손을 받을 경우 임차인인 소매상에게 세금계산서를 교부하여야 한다. 백화점은 또한 특정부담금이 전문소매상의 특례계산에 포함되지 않도록 하여야 한다.

백화점이 징수하는 負擔金(charge)은 일반적으로 지정매장 이용권에 대한 대가이나 垜地上의 權利의 供給으로 면세공급에 해당한다. 그러나 백화점 사업자의 선택에 따라 과세공급으로 할 수 있다.

小賣商이 사업의 一部 또는 全部를 包括的으로 讓渡할 경우 附加價値稅가 課稅되지 아니한다. 단, 양수자가 사업자이거나 사업인수시 사업자등록이 요구되는자일 경우에 한한다.

소매상이 과세사업을 중지하거나 事業讓渡 또는 廢業을 하는 경우 事業者登録을 解止하여야 한다. 또한 매출액이 등록한도 이하일 경우에도 그러하다. 사업자등록이 해지된 경우에는 부가가치세 납부의무가 없다. 廢業시 保有中인 在庫資産 및 事業用資産에 대하여는 附加價値稅를 納付하여야 한다. 아울러 特別調整이 필요하다. 즉, SCHEME B, D 또는 J를 적용할 경우 年間調整은 각 특례제도에 정한 바와 같이 하면 되며, SCHEME E의 경우에는 폐업시 보유중인 재고재화에 대한 기부담세액에 대해 공제를 할 수 있다.

課稅期間에 대한 VAT 帳簿記錄은 廢業後에도 6年間 保管하여야 한다.

연간매출액(VAT 불포함)이 £300,000이하인 사업자는 현금주의 또는 연간베이스 또는 양자의 방법으로 부가가치세를 납부할 수 있다.

이미 자기필요에 의하여 특례제도를 적용하고 있는 소매상은 어떤 방법이 유리한지 신중히 검토하여야 한다.

특히 소매상 특례제도의 경우 대부분 현금주의회계와 결과에 있어서 대동소이한 점을 주의할 필요가 있다.

□ 參考文獻 □

- Prof. Dr. B. J. M. Terra & Advokat Julie Kajus
A Guide to the SIXTH VAT DIRECTIVE 1991, IBFD
- Bill Packer, VAT, A Business by Business Guide, 1990~91,
Butterworths, 1990
- Value Added Taxation in Europe, International Bureau of Fiscal
Documentation, 1991
- The New VAT System in the Frontier-Free Community, ECSC-
EEC-EAEC, Brussels, Luxembourg, 1992
- EC 加盟國의 稅法, 中央經濟社, 平成 2年
- Alan A. Tait, Value-Added Tax : Administrative and Policy Is-
sues, IMF, 1991
- 主要國의 조세관련통계, 재무부 세제실 1992. 9
- 英國의 1992~93 예산(안)에 관한 보고서, 주영대사관, 1992. 3
- 英國의 부가가치세제도, 주영대사관, 1992

美國의 消費課税制度

崔 炳 哲

(堤川稅務署長)

目 次

I. 序 論	133
1. 聯邦消費稅의 基本性格	133
2. 聯邦消費稅의 分類	134
3. 聯邦消費稅의 稅收比重	135
II. 小賣稅	136
1. 奢侈品	136
가. 課稅對象物品 및 稅率	136
나. 公用品에 대한 免除	138
다. 分離購買에 대한 課稅	138
라. 免稅購入品の 再販賣 및 使用目的 變更	138
마. 施行口字	139
2. 特殊燃料	139
가. 課稅對象 및 稅率	139
나. 漏水地下貯藏탱크信託基金	140
다. 減 免	140
라. 디젤유에 대한 課稅	141
마. 개솔린代替燃料에 대한 課稅	142
바. 航空油에 대한 課稅	142
사. 內陸水路使用者에 대한 課稅	143
3. 自動車	144
가. 課稅對象	144
나. 納稅義務의 成立時期	144
다. 販賣價格	145
라. 減 免	145

4. 公共道路信託基金稅	146
III. 製造者稅	147
1. 課稅對象 및 稅率	147
가. 타이어	147
나. 개솔린	148
다. 디젤유와 항공유	148
라. 남시용구	151
마. 활과 화살	152
바. 小火器	152
사. 石 炭	153
아. 燃料過消費 自動車	155
자. 豫防注射藥	156
2. 納稅義務의 成立	157
가. 課稅對象 去來	157
나. 納稅義務의 成立時期	158
다. 製造者의 範圍	158
라. 製造者이외의 者에 對한 課稅物品의 販賣	159
마. 製造者 等의 課稅物品 使用	160
3. 課稅標準의 計算	161
가. 販賣價格	161
나. 推定價格	161
다. 販賣關聯 附帶費用 等	162
라. 리이스의 경우 課稅標準	164
마. 稅額의 別途請求 與否	165
바. 賣出割引 等	165
사. 正常價格 以下의 販賣	166

4. 免 除	167
IV. 施設과 用役에 대한 課稅	169
1. 電話消費稅	169
가. 課稅對象	169
나. 課稅標準	170
다. 稅率·申告·納付	170
라. 減 免	170
마. 施行期限 등	171
2. 國內航空旅客運送稅	171
가. 課稅對象	171
나. 課稅標準	172
다. 課稅除外·免除	172
라. 稅率·申告·納付	173
마. 歲入의 使用	174
3. 國際旅行稅	174
4. 航空貨物稅	175
5. 船舶旅客運送稅	176
6. 港灣管理稅	176
가. 課稅對象	176
나. 課稅標準·稅率	177
다. 免 除	177
라. 港灣管理信託基金	178
V. 外國保險에 대한 課稅	179
1. 課稅對象	179
2. 稅率·申告·納付	181

VI. 賭博과 娛樂에 대한 課稅	182
1. 내기에 대한 FET	182
가. 課稅對象	182
나. 課稅除外·免除	182
다. 納稅義務者·稅率·申告·納付	184
라. 記帳義務	185
2. 賭博職業稅	185
VII. 트럭·버스公共道路使用稅	187
1. 課稅對象	187
2. 納稅義務者	187
3. 課稅年度·稅率·申告·納付	188
4. 免除·記帳義務·施行期間	188
VIII. 酒類·煙草에 대한 課稅	190
1. 알코홀세	190
가. 稅 率	190
나. 申告·納付	191
다. 還給·免除	193
라. 罰 則	193
2. 煙草稅	194
가. 稅 率	194
나. 免除·還給	195
다. 罰 則	196
IX. 機關銃과 기타 火器에 대한 課稅	197
1. 火器移轉稅	197

2. 特定火器의 製造稅	198
3. 職業稅	199
4. 非課稅·免除	199
5. 罰 則	200
 X. 特定基金을 造成하기 위한 稅金	 201
1. 國際深海條約基金	201
2. 危險物質수거基金	201
가. 石油稅	202
나. 化學物質稅	202
다. 輸入化學物質派生物稅	202
라. 法人環境稅	204
3. 油類污染負擔稅	204
4. 오존破壞化學物質稅	205
 XI. 聯邦消費稅의 申告와 納付	 208
1. 申 告	208
2. 納 付	210
3. 調査와 追徵	210
가. 申告書 處理	210
나. 調査 및 稅額의 確定	210
다. 不 服	212
4. 告知·賦課除斥期間	214
5. 罰 則	215
參考文獻	217

表 目 次

〈表-1〉 타이어에 대한 FET 세율	147
〈表-2〉 석탄에 대한 從量稅率	153
〈表-3〉 Gas Guzzler Tax의 稅率	155
〈表-4〉 豫防注射藥의 稅率	156
〈表-5〉 보험료에 대한 FET 稅率	181
〈表-6〉 公共道路使用稅 稅率	188
〈表-7〉 特別稅의 稅率	190
〈表-8〉 酒稅의 稅率	191
〈表-9〉 酒種別 課稅期間 및 申告期限	192
〈表-10〉 煙草稅 稅率	195
〈表-11〉 化學物質의 種類別 稅率	203
〈表-12〉 年度別 오존破壞化學物質 基本稅率	205
〈表-13〉 課稅對象 오존破壞物質 및 오존破壞指數	206
〈表-14〉 課稅期間別 申告期限	209
〈表-15〉 매월 또는 월2회 신고시 申告期限	209

I. 序 論

1. 聯邦消費稅의 基本性格

美國 연방소비세(Federal Excise Tax : FET)는 歲入目的 이외에 規制的 성격과 함께 受益者負擔의 原則에 입각하여 特정한 基金造成을 위한 目的稅的 성격이 강한 稅金이다.

FET는 課稅 대상에 따라 통상 “개솔린세”, “전화세”, “주세”, “연료세” 등 독립된 세목인 것처럼 불리우며 세율, 징수방법 등이 복잡·다양하고 세법개정도 빈번하며 限時的인 細部稅目 또한 적지 않다.

세입목적이 강한 細部稅目的 예로 소매세인 사치품세, 제조자세인 개솔린세, 전화세, 항공운송에 관한 세금, 주세, 연초세 등을 들 수 있다. 이들 중 사치품세, 주세, 연초세 등은 消費抑制 등 規制적인 성격을 共有한다.

規制적인 성격이 두드러진 細部稅目은 武器에 대한 세금, 연료 과소비자동차에 대한 세금, 도박과 오락에 대한 세금, 오존파괴 화학물질에 대한 세금 등이 代表的인 예이다.

미국 FET에 두드러진 특징중 하나는 특정시설의 유지보수, 특정한 위험·손실·기타 지출에 대비하기 위한 基金造成目的의 細部稅目이 상당히 많은 점이다.

지하저장탱크의 누수와 관련된 오염물질을 제거하기 위한 비용에 充당되는 누수지하저장탱크신탁기금세, 내륙수로의 運轉시설개선을 위한 기금에 充당되는 내륙수로사용자세, 火災불구급여기금의 組成에 사용되는 석탄세, 예방주사의 부작용치료를 위한 기금조성에 사용되는 예방주사에 대한 대금, 공공도로의 유지보수와 관련된 기금에 사용되는 개솔린·특수연료·디젤유에 대한 세금, 火災관리 신탁기금 組成에 사용되는 火災관리세, 國際심해조약 分擔금 組成을 위한 國際심해조약기금세,

위험한 화학물질에 의한 오염제거를 위한 기금 조성에 사용되는 위험물질슈퍼기금세, 유류오염제거를 위한 기금 조성에 사용되는 유류오염부담세 등 많은 細部稅目들이 여기에 해당되며 이들 중 대부분은 限時稅로 운영되고 施行期間이 빈번히 延長되고 있다.

2. 聯邦消費稅의 分類

앞에서 설명한 FET의 복잡·다양성으로 인하여 이를 논리적·배타적으로 분류하는 것은 곤란하나 課稅對象의 流通段階, 人的·物的性格 등에 따라 다음과 같이 分類하고자 한다.

- (1) 小賣稅
- (2) 製造者稅
- (3) 施設利用에 대한 稅金
- (4) 職業稅
- (5) 其 他

小賣稅는 소매업자에 의한 高價의 승용차, 보우트, 항공기, 보석·모피류 등의 사치품과 특정한 디젤유·개솔린대체연료·항공유 등의 판매 또는 사용에 대하여 과세된다. FET는 과세대상 물품을 購入하는 者가 負擔하며 小賣業者는 이를 徵收하여 정부에 納付해야 한다.

製造者稅는 세무행정상 징수의 편의를 위하여 準奢侈品, 기타 특정한 물품의 제조자·생산자·수입자에게 부과되는데 제조자는 FET를 과세물품의 購入者에게 轉嫁시키게 된다.

製造者稅가 과세되는 물품은 타이어, 개솔린, 디젤유와 항공유, 낚시용구, 활과 화살, 小火器, 석탄, 연료과소비 자동차, 예방주사약 등이다.

시설·용역에 대한 세금은 특정한 설비·시설·운송수단의 利用者를 課稅者로 하여 그 설비 등의 운영자에게 과세되며 국내전화·국내항공여객운송, 국제여행, 국내항공화물운송, 선박여객운송, 항만이용 등을 課

稅對象으로 한다.

職業稅는 특정한 직업에 종사하는 자에 대하여 과세되는 바, 도박업 사업자 및 종사원, 주류·火器 등의 製造·販賣業者 등이 課稅對象이다.

기타 FET는 외국보험료, 내기행위, 주류·연초·화기 등의 거래를 課稅對象으로 하는 것과 순수히 특정한 기금조성을 목적으로 부과되는 것 등이 포함된다.

FET의 稅率은 물품가격·서비스요금의 일정율로 표시되는 定率稅와 과세물품의 단위당 세액을 정한 定額稅, 그리고 직업세와 국외여행세 등에 적용되는 소위 人頭稅(poll tax) 등 세가지 종류로 분류된다.

3. 聯邦消費稅의 稅收比重

미국의 1990년도 FET 純稅收는 25,106백만\$로 총내국세수 958,114백만\$의 약 2.6%를 점하고 있다(미국국세청 1991년 Annual Report). FET의 복잡다양한 課稅對象, 課稅方法을 고려할 때 稅收比重은 상대적으로 낮은 편이다.

1990년 중 FET申告書 提出件數는 84만건으로 全稅目 신고건수 2억 171만건의 0.4%에 불과하다.

II. 小 賣 稅

소매단계에서 과세되는 FET(소매세 : retail taxes)는 사치품, 특정연료, 자동차에 관한 것과 고속도로신탁기금세로 나누어 진다. [내국세입법 Sec.4001~4,4006~7]

1. 奢侈品

1990년의 예산조정법(Budget Reconciliation Act of 1990)에 의거 1991. 1. 1부터 高價의 승용차, 보우트, 항공기, 보석, 모피제품 등 사치품(luxury items)의 小賣價格이 각 품목별로 정한 一定金額을 超過할 때에 그 超過金額에 대하여 FET가 과세된다.

가. 課稅對象物品 및 稅率

(1) 乘用車

승용차(passenger vehicles)의 첫단계 소매에 대하여 그 가격이 30,000 \$ 을 초과하는 경우에 超過金額의 10%를 特別消費稅로 徵收한다. 첫단계 소매(first retail sale)라 함은 제조, 생산 또는 수입후 최초의 再販賣目的 以外の 販賣를 의미한다. 그러나 사람 또는 물건을 운송하는 사업이나 거래에 專用될 승용차에 대하여는 FET가 부과되지 않는다.

(2) 보우트

보우트(Boats)의 첫단계 소매가격이 10만 \$ 을 초과하는 경우에 그 초과금액의 10%를 FET로 징수한다. 다만, 구입자가 보우트를 상업적인 漁獲이나 사람 또는 물건의 有料運送 또는 주로 오락이나 유흥목적이외의 거래나 사업에 專用하는 경우에는 FET가 부과되지 않는다.

(3) 航空機

첫단계 소매가격이 25만 \$ 을 초과하는 경우에 그 초과금액의 10%를 FET로 징수한다. 과세대상인 航空機(aircraft)는 모터로 維持되는 것으로 1인 이상이 탑승가능한 것을 말한다.

25만 \$ 이상의 항공기라도 사용자가 80% 이상을 去來 또는 事業(trade or business)에 사용하는 경우에는 FET가 과세되지 않는다. 이경우 납세자는 항공기의 事業上 利用事實을 증명할 수 있는 서류를 항공기를 사용개시한 날 이후 최초로 종료하는 2개 과세년도 동안 매년마다 소득세 신고서와 함께 제출하여야 한다. 이러한 증빙서류를 한해라도 제출하지 않은 경우에는 해당 FET세액과 利子相當額을 납부해야하며 이를 납부하지 않으면 소득세 계산시 동 항공기에 대한 減價償却을 인정받지 못하게 된다.

항공기를 구입자가 비료나 기타 물질의 공중살포를 위하여 전용하는 경우에는 FET는 과세되지 않으며, 구입자가 광물질이나 원유·개스의 탐사나 개발·채취, 또는 산림의 식재나 경작·벌채·운반·관리와 관련하여 사람이나 장비·보급품의 운반에 전용하는 헬리콥터도 과세에서 제외된다. 또한, 구입자가 항공기 조종훈련을 제공하는 거래나 사업 또는 사람이나 물건을 유상으로 운송하는 거래나 사업에 전용하는 경우에도 FET는 면제된다.

(4) 寶石類와 毛皮製品

보석류(jewelry)와 모피제품(furs)은 첫단계 소매가격이 1만 \$ 을 초과하는 경우에 그 초과금액의 10%를 FET로 납부해야 한다.

보석류에는 시계를 포함하며 진품이건 모조품이건 일반적으로, 그리고 상업적으로 보석류로 알려진 모든 물품을 포함한다.

사업자가 거래나 사업상 고객의 주문에 의하여 고객이 제공한 재료로 재판매 목적이 아닌 고객자신의 사용에 공할 보석류나 모피제품을

가공하여 주는 경우에는 가공한 보석류나 모피제품을 고객에게 인도하는 때에 公正한 市場價格(fair market value)으로 첫단계 소매가 이루어진 것으로 취급하여 FET를 과세한다.

나. 公用品에 대한 免除

승용차, 보우트, 항공기의 경우 경찰, 소방, 수색과 구조, 기타 법집행이나 공공안전활동, 공공사업활동에 전용될 목적으로 聯邦, 州 또는 地方政府에 판매되는 때에는 FET가 免除된다.

다. 分離購買에 대한 課稅

승용차, 보우트, 항공기 등을 사용개시한 날로부터 6개월 이내에 부품이나 악세사리를 추가로 부착하는 경우에는 이들 가격을 당초 구입 가격에 合算하여 課稅與否를 判定한다.

그러나 부품이나 악세사리가 기존에 부착된 것의 代替用이거나 그 부착비용이 200 \$ 이하인 경우에는 분리구매에 대한 FET는 과세되지 않는다.

라. 免稅購入品の 再販賣 및 使用目的 變更

승용차, 보우트, 항공기 등을 면세로 구입한 자가 구입일로부터 2년 이내에 이를 타인에게 매각하거나 과세되는 용도에 轉用한 경우에는 그 매각 또는 전용한 날에 그 물품의 公正市場價格(fair market value)으로 첫단계 소매가 이루어진 것으로 보아 FET의 과세여부를 결정한다.

마. 施行日字

이 사치품에 대한 FET는 1991. 1. 1부터 1999.12.31까지 限時的으로 適用된다. 다만, 1990. 9.30 현재 구속력있는 구매계약이 체결되어 있는 경우에는 1991. 1. 1이후에 매매가 이루어지더라도 과세되지 않는다.

2. 特殊燃料

가. 課稅對象 및 稅率

공공도로 차량용 디젤유(diesel fuel), 개솔린 대체품(gasoline substitutes)으로 사용되는 특수모터연료(special motor fuels), 그리고 개솔린 이외의 항공유(aviation fuel)등 세가지 特殊燃料(special fuels)에 대하여 FET가 과세된다.

개솔린에 대하여는 소매단계가 아닌 製造段階에서 製造者에게 FET가 과세된다.

이 특수연료에 대한 FET는 從量稅로 과세되는 바 현재 시행되고 있는 稅率은 다음과 같다.

디젤유	1 gallon당	20.1℔
특수모터연료	"	14.1℔
항공연료	"	17.6℔

연료 1gallon당 세액의 변천내용을 보면, 디젤유의 경우 83. 4. 1 4℔에서 9℔로, 84. 8. 1 15℔로 90.12.1 현재 20.1℔로 인상되었다.

특수모터연료의 경우 83. 4. 1 4℔에서 9℔로 90.12. 1 현재의 14.1℔로 인상되었으며, 항공연료는 82. 9. 1부터 14℔로 과세되어 오다가 90. 12. 1부터 17.6로 인상되었다.

디젤유에 대한 소매세는 제조자에 대한 과세규정에 의하여 과세되지

않은 경우에 한하여 과세된다.

특수모터연료는 探查副産物인 casinghead와 天然가스(natural gasoline)로 모터에 사용되는 개솔린을 만들기 위하여 다른 성분과 혼합하는데 사용되는 것이 아니고 자동차나 모터보우트를 추진시키는데 직접 사용되는 것을 말한다.

나. 漏水地下貯藏탱크信託基金

누수지하저장탱크신탁기금(Leaking Underground Storage Tank Trust Fund)는 1986년 슈퍼펀드세입법(Superfund Revenue Act of 1986)에 의거 支拂能力있는 소유주가 없거나 소유주 또는 경영자가 긴급한 시정 조치를 거부하거나 이행할 능력이 없는 경우에 지하저장탱크의 누수와 관련된 汚染物質 除去活動과 관련된 經費를 充當하기 위한 목적으로 創設되었다.

개솔린, 디젤, 기타 연료에 부과되는 FET에 이 기금은 1gallon당 0.1¢씩 부과되는 세금(LUST tax)으로 조성되는데 당초 목표금액인 5억 \$이 이 법의 시행기한(91.12.31)이전에 조성 완료 됨에 따라 이 세금도 90. 8.31자로 폐지되었다. 그러나 90.12. 1부터 95.12.31까지로 연장시켰으며 당초 기금조성목표액도 폐지하였다.

다. 減 免

다음의 경우에는 특수연료에 대한 FET가 면제된다.

- ① 州, 美國의 屬領, 콜럼비아 특별구 등에 판매되는 디젤유나 특수모터연료(판매자가 세금을 면제받기 위해서는 과세물품을 이들에게 공급한 사실을 증명할 수 있는 서류를 보관해야 한다.)
- ② 輸出(판매자는 그 내용을 증명할 수 있는 증빙서류를 보관해야 한다.)

- ③ 농장에서 農業用으로 사용되는 디젤유와 특수모터연료
- ④ 非營利 教育機關에 판매되는 디젤유와 특수모터연료
- ⑤ 航空機 博物館에 판매되는 항공유
- ⑥ 공공도로 이외에서 사업용으로 사용되는 디젤유와 특수모터연료
- ⑦ 특정선박이나 항공기에 보급품용으로 판매되는 디젤유와 특수모터연료

⑧ 광물, 산림, 원유, 개스개발 등과 관련된 헬리콥터용 특수모터연료

⑨ 대사와 영사 등 外交官에게 판매되는 개솔린과 디젤유

알콜과 디젤의 혼합연료에 대해서는 8.7%의 輕減稅率이 적용된다. 법률이 정한 연료로 제조된 특정 메탄올은 8.05%, 에탄올은 8.65%의 경감세율이 적용되며 천연개스에서 생산된 메탄올과 에탄올에 대해서는 7.1%의 輕減稅率이 適用된다.

라. 디젤유에 대한 課稅

이 규정에 의한 FET는 “디젤을 사용하는 공공도로 차량의 소유자, 리스임차인 또는 기타 운영자에게 그 차량의 연료로 사용하기 위하여 판매되는 연료”에 대하여 販賣者에게 課稅되며 판매자에게 과세가 되지 않은 경우에는 使用者에게 과세된다.

디젤을 사용하는 공공도로차량(diesel-powered highway vehicle)이라 함은 공공도로를 운행하는 모든 차량으로 디젤유를 추진연료로 사용하는 모터차량(motor vehicle)을 말한다. 여기에는 트레일러나 세미트레일러 등 적재하는 짐의 종류나 등록을 요하는지 여부에 관계없이 한 장소에서 다른 장소로 짐을 옮기는데 사용되는 모든 종류의 차량이 포함되나 농업용 트랙터, 굴착기(trench diggers), 파워쇼벨(power shovels), 불도저 등 운반용이 아닌 장비나 철로를 이용하는 차량은 포함되지 않는다.

디젤유를 판매하면서 FET를 징수하였으나 구매자가 이를 난방용 등 다른 용도에 사용하였을 경우에는 소정의 申告節次를 거쳐 추후 납부하여야 할 세액에서 控除를 받거나 還給을 申請할 수 있다.

마. 개솔린代替燃料에 대한 課稅

이 FET는 1993. 9월말까지만 시행된다. 개솔린대체연료(gasoline substitutes)는 벤졸, 벤젠, 나프타, 액화석유가스, casinghead(탐사부산물), 천연가스, 기타 연료로서 개솔린이나 디젤유로 과세되지 않는 것을 말한다. 디젤유의 경우와 마찬가지로 원칙적으로 이들 연료가 모터차량이나 모터보우트의 소유자, 리스임차인, 기타 경영자에게 그 차량이나 보우트의 연료로 사용하기 위하여 판매되는 때에 그 販賣者에게 FET가 과세되며, 補充적으로 이렇게 과세된 사실이 없는 연료를 모터차량이나 모터보우트에 연료로 사용하는 경우에는 그 使用者에게 課稅된다.

특수모터연료의 구입자가 구매당시 얼마만큼을 과세용도에 사용할지 정할 수 없는 경우에 販賣者는 세금을 제외한 가격으로 판매할 수 있으며 이렇게 되면 購買者가 스스로 과세용도에 사용한 양을 측정하여 해당 FET를 납부해야 한다.

구매자가 구매이전에 과세용도에 사용할 것임을 판매자에게 알렸을 경우에는 販賣者가 FET의 납세의무를 진다.

바. 航空油에 대한 課稅

항공유(aviation fuel)에 대한 FET 세율은 非商業的 運行에 사용되는 gasoline 이외의 연료에 대하여 82. 9. 1부터 1gallon당 14¢의 율로 과세되어 오다가 90.12. 1이후 17.6¢로 인상되었다.

非商業的 運行에 사용되는 개솔린의 경우 83. 4. 1 이후 1gallon당 3¢의 FET가 소매단계에서 과세되기 시작했는데 이는 법정 課稅限度

額 12℔에서 製造段階에서 과세한 9℔를 差減한 잔액에 해당된다. 1984.10. 1부터는 12℔전부가 소매단계에서 과세되도록 되었으며 소매 딜러들은 제조자로부터 FET를 제외한 가격으로 gasoline을 공급받게 되었다.

非商業的 運行(noncommercial aviation)이라 함은 여객이나 화물을 有償으로 운반하는 사업 이외의 용도에 항공기를 사용하는 것을 말한다.

사. 內陸水路使用者에 대한 課稅

內陸 또는 內海岸水路(inland or intracoastal waterway)를 商業的으로 운행(commercial transportation)하는 선박에 사용되는 연료(liquid fuel)에 대하여 1gallon당 15℔(1992년 기준)의 FET가 부과된다. 이 內陸水路使用者稅(inland waterway users tax)는 처음 시행 당시인 1980. 4. 1부터는 1gallon당 4℔의 율로 과세되었으나 1981.10. 1부터 6℔로, 1983. 10. 1부터 8℔로, 1985.11. 1부터 10℔로, 1990.11. 1부터 11℔로 1991. 1. 1부터 13℔로, 1992. 1. 1부터 15℔로 계속 引上되어왔다.

앞으로의 세율인상도 1986년 항만관리세입법(Harbor Maintenance Revenue Act of 1986)에 미리 규정되어 있는데 그 내용은 다음과 같다.

1993년	1 gallon당	17℔
1994년	"	19℔
1995년 이후	"	20℔

내륙수로이용자들로부터 징수된 FET는 內陸水路信託基金(Inland Waterway Trust Fund)으로 이체되며, 내륙수로의 상업적 이용을 위한 運行施設改選을 위하여 사용된다.

여객선, 일정한 해양용선박, 주 또는 지방정부가 사용하는 선박, 포획한 어류 또는 기타 해양동물을 운반하는 선박 등이 사용하는 연료에 대하여는 내륙수로사용자세가 과세되지 않는다.

3. 自動車

가. 課稅對象

總重量 33,000파운드를 초과하는 차량에 사용되는 트럭의 바디와 섀시(bodies and chassis)의 첫단계 소매에 대하여 1983. 4. 1부터 12%의 FET(소매세)가 부과되는데[내국세입법 Sec.4051(a)] 이는 종전에 製造者에 대하여 10%로 부과되던 FET를 대체한 것이다.

트레일러나 세미트레일러(semitrailer)의 바디와 섀시로서 총중량 26,000파운드이상의 트레일러나 세미트레일러에 사용되는 것과 트랙터로 트레일러나 세미트레일러와 결합하여 주로 공공도로 운송에 사용되는 것도 과세대상에 포함된다.

이 차량의 바디와 섀시에 대한 FET는 이들이 트럭, 트레일러, 세미트레일러나 트랙터의 부품으로 팔리는 경우에만 과세된다.

종전에 製造者에게 과세되던 部品과 裝飾品(parts and accessories)에 대한 FET는 83. 1. 7부터 폐지되었는데, 새로운 소매세로서 FET는 이들 과세대상인 부품 또는 장식품이 과세대상인 차량과 함께 또는 차량의 판매와 관련하여 팔리는 경우에만 과세되며 낡은 것을 대체하는 경우에는 과세대상에서 제외된다.

나. 納稅義務의 成立時期

이 자동차에 대한 FET도 첫단계 소매(first retail sale)가 이루어지는 시점에 납세의무가 성립되는데, 첫단계 소매라 함은 과세대상 물품의 製造, 生産 또는 수입후 최초의 재판매를 위한 판매이외의 판매 또는 장기리스를 말한다.

리스와 할부판매의 경우에는 리스 또는 販賣한 때에 납세의무가 성립되며 대가를 분할하여 지급한다는 사유때문에 납세의무 성립시기가

연기되지 않는다.

첫단계 소매이전에 과세대상물품을 사용하는 자가 있는 경우에는 그 사용자는 첫단계 소매자와 동일한 납세의무를 지며 이와 같이 사용자가 FET를 부담하는 경우에는 그 후에 이루어지는 판매나 리스에 대해서는 과세가 되지 않는다.

다. 販賣價格

과세물품이 되는 販賣價格에는 금전, 용역, 기타의 형태로 지급된 대가와 함께 과세대상물품을 使用可能한 狀態(in a condition ready for use)로 공하는데 부수되는 모든 비용을 포함한다.

課稅對象物件이 정상적 거래를 통하여 이루어지지 않아 공정한 시장 가격보다 低價로 판매되는 경우에는 正常的인 去來(in the ordinary course of trade)에서 판매된 가격을 기준으로 세액을 계산한다.

라. 減 免

캠퍼코우치(camper caches)와 추진장치를 갖춘 移動式住宅(mobil homes)은 FET가 면제된다. 農場에서 사료, 종자, 비료 등을 가공, 준비, 예인, 살포, 탑재 또는 하역하는데 주로 사용하도록 제작된 장비도 과세대상에서 제외된다. 住居用 트레일러, 구급차, 장의차, 구급 및 장의겸용차도 과세되지 않으며, 쓰레기 용기로 사용되는 박스·콘테이너 등과 공공도로와 철도에 겸용되는 트레일러나 세미트레일러의 바디나 샷시도 과세 대상이 아니다.

州 또는 地方政府에 대한 과세대상 물품의 판매는 과세되지 않으나 주 또는 지방정부가 과세물품을 판매하는 경우에는 FET가 과세된다.

4. 公共道路信託基金稅

1990년 세입조정법은 公共道路信託基金(Highway Trust Fund)과 관련된 세금의 시행기간을 1995.10. 1로 延長시켰다.

이 기금과 관련된 세금은 앞에서 설명한 개솔린과 특수연료에 대한 FET(1990.12. 1부터 1gallon당 14¢)와 디젤유에 대한 FET(1990.12. 1부터 1gallon당 20.1¢)인데 이들 세금의 시행기간은 1987년에 “陸路運送 및 統一的 再配置 支援法”(Surface Transportation and Uniform Relocation Assistance Act of 1987)에 의거하여 시행기간이 1993. 9.30까지로 연장된 바 있었다.

Ⅲ. 製造者稅

1. 課稅對象 및 稅率

제조자에게 부과되는 FET(製造者稅 : manufacturers taxes)는 크게 自動車 관련 품목(motor vehicle items)과 기타 품목으로 구분할 수 있다. 자동차 관련 관목에는 타이어와 튜브, 개솔린, 디젤유와 항공유가 있으며 기타 품목으로는 낚시용구, 활과 화살, 무기, 석탄, 연료과소비형 자동차, 예방주사제 등이 있는 바 차례로 검토해 본다.

가. 타이어

公共道路(highway)용 타이어에 대하여 1984. 1. 1부터 다음과 같은 累進率로 FET가 賦課되고 있다.[내국세입법 Sec.4071(a)]

〈表-1〉 타이어에 대한 FET 세율

區 分	稅 率
40 파운드 이하	면 세
40~70 파운드	40 파운드 초과 파운드당 15¢
70~90 파운드	4.50 \$ + 70 " 30¢
90 파운드 초과	10.50 \$ + 90 " 50¢

이 타이어에 대한 FET는 당초 1993.10. 1자로 폐지 예정된 限時稅이었으나, 1990년 세입조정법에 의거 시행기한이 1995.10. 1로 연장되었다. 공공도로용이 아닌 타이어와 튜브 등에 과세되던 FET는 1984. 1. 1자로 폐지되었다.

과세의 기준이 되는 타이어의 重量에는 타이어를 구성하거나 그 사용에 필수적인 물품의 무게가 포함되지만 금속 림(rim)이나 림의 틀

(base)은 포함되지 않는다.

납세의무자는 국세청장의 허가를 받은 타이어 業界에서 정한 방법에 따라 자기가 판매하는 제품의 각 품목, 규격, 등급, 기타 구분별로 계산한 平均重量에 따라 스스로 과세기준이 되는 타이어의 중량을 정할 수 있다.

나. 개솔린

1990년 세입조정법은 개솔린에 부과되는 FET(gasoline tax)를 1gallon 당 9¢에서 14.1¢로 인상하였다.[참조: 내국세입법 Sec.4081(a)]

과세대상이 되는 개솔린(gasoline)은 자동차 연료로 사용하기에 적합한 것으로 通常 또는 商業上(commonly or commercially) 개솔린으로 알려진 모든 製品을 말하는 바, casinghead(탐사부산물)와 천연 개솔린(natural gasoline)은 이들이 기타 성분과 혼합되어 자동차용 개솔린으로 제조되거나, 그대로 자동차, 모터보우트 또는 비행기를 추진하는데 사용되지 않는 한 과세대상이 되지 않는다.

자동차등을 추진시키는 연료로 사용되는 천연가스 등은 프로판, 부탄, 펜탄 또는 이들의 혼합물인 액화가스(liquefied gas) 등과 함께 소매 과세대상 특수연료임은 앞에서 검토한 바 있다.

제조자에게 부과되는 FET인 개솔린세는

- ① 精油所에서 개솔린의 處分
- ② 터미날에서 개솔린의 處分
- ③ 미합중국내로 개솔린의 搬入
- ④ 과세대상이되는 처분이나 반입을 거치지 않은 개솔린의 등록되지 않은 자에 대한 販賣에 대하여 과세된다.

처분(removal)이라 함은 물리적으로 개솔린을 제거 또는 이동시키는 것을 말하며, 터미날(terminal)은 벌크수송(bulk transfer)되는 경우에

荷役·引取되는 場所를 말한다. 개솔린의 미국내 반입은 벌크수송되는 경우를 제외하고는 稅關에서 개솔린을 引取하는 때에 이루어지는 것으로 본다.

정유업자, 수입업자, 터미널 운영자 등은 등록을 하여야하며 당국의 자료제출 요구에 응하여야 한다. 이와같이 등록된 사업자에 대한 개솔린의 판매는 과세대상이 되지 않는다.

납세자의 임원, 종업원 또는 대리인으로 세금의 납부에 관한 업무를 해태한 경우 및 납세자가 세금을 납부하지 말도록 유도한 자에 대하여는 連帶的 또는 個別的인 의무가 부과된다. 과세되는 개솔린이 전단계에서 이미 과세된 것임을 납세의무자가 입증하면 既納付稅額은 還給된다.

개솔린에 10%의 알코홀을 섞어서 제조하는 개소홀(gasohol)도 FET의 과세대상인데 이에대한 FET는 1990.12. 1부터 1gallon당 3¢에서 8.7¢로 인상되었다.

개솔린의 제조자 또는 수입자가 내국세입법[Sec.4101]에 의거 세무서에 등록을 마친 경우 이들 상호간의 거래에 대하여는 FET가 과세되지 않는다.[내국세입법 Sec.4083] FET를 과세받은 적이 없는 개솔린을 제조자 또는 수입자가 사용한 경우 판매와 동일시 되어 FET가 과세된다.

공공도로(highway)이외에서 사업, 거래, 기타 소득창출을 위하여 사용되는 개솔린이나 특정한 버스에 사용되는 개솔린에 대해서는 1gallon당 9¢의 所得稅 稅額控除가 許容된다.

다. 디젤유와 항공유

과세대상이 되는 디젤유(diesel fuel)는 개솔린 이외의 액체로서 통상적 또는 상업적으로 디젤엔진(diesel-powered)을 장착한 공공도로용 자

동차(highway vehicle)나 디젤기관차에 사용하기에 적합한 연료로 알려지고 판매되는 것을 말하며 항공유(Aviation fuel)는 개솔린 이외의 액체로서 통상적 또는 상업적으로 항공기에 사용하기에 적합한 연료로 알려지고 판매되는 것을 말한다. 등유(kerosene)는 항공유로 분류된다.

1990년 세입조정법에 의거하여 1990.12. 1부터 FET세율이 디젤유의 경우 1gallon당 15℔에서 20.1℔로, 항공유의 경우 1gallon당 14℔에서 17.6℔로 상승되었다. [내국세입법 Sec.4091(b)]

최저 10%의 알코홀을 함유한 混合航空油에 대하여는 1gallon당 4.1℔의 낮은 세율이 적용되며 이러한 혼합항공유의 제조에 사용될 목적으로 판매되는 항공유에 대하여는 1gallon당 4.56℔와 함께 1/9℔의 누수지하자장탱크기름(LUST Trust Fund)에 배당될 세금이 부과된다. 이들 혼합유로부터 항공유가 다시 분리되는 경우에는 항공유에 대한 과세에서 당초 납부되었던 FET의 공제가 허용된다. 혼합 항공유에 사용되는 알코홀이 에탄올 이외의 것이면 더 낮은 稅率이 適用된다.

또한, 1990년 세입조정법은 디젤유와 알코홀의 혼합유에 대한 FET를 1gallon당 9℔에서 14.7℔로 인상하였으며 이들 혼합유 제조에 사용될 목적으로 판매되는 디젤유에 대한 세율도 1gallon당 10℔에서 16.33℔로 상승하였다.

디젤유와 항공유 등 非개솔린 연료에 대한 FET의 납세의무자는 生産者 또는 輸入者이다. [내국세입법 Sec.4091]

生産者(producer)는 정유업자, 혼합제조업자(compounder, blender), 都賣業者(wholesale distributor)와 이들 과세되는 연료의 生産者에게 과세되는 연료를 판매하는 업자로서 내국세입법Sec.4101에 의거 세무당국에 登録한 業者를 말한다.

누구를 막론하고 과세되는 재화를 면세로 구입한 자는 生産者로 취급되며, 都賣業者에는 과세재화를 벌크(bulk) 수량으로 매입하여 벌크 저장탱크에 배달하는 방법으로 生産者, 小賣者, 消費者에게 販賣하는

자를 포함한다.

稅率의 인상이 있던 1990.12. 1현재 納稅義務者가 보유하고 있던 재고에 대하여 在庫課稅가 이루어졌는데 1gallon당 디젤유의 경우 5¢, 항공유의 경우 3.5¢가 부과되었다.

라. 낚시용구

1984.10. 1부터 스포츠용 낚시용구(sport fishing equipment)에 대하여 製造者, 生産者 또는 輸入者에게 판매가격의 10%에 상당하는 FET가 과세되고 있다.

과세대상인 낚시용구에는 낚싯대(rod and poles), 릴, 낚시줄, 작살, 작살촉, 목줄을 포함한 인공루어, 인공미끼, 제물낚시, 낚시바늘, 찌, 추, 스넵 등이 포함되나 자연미끼와 고기를 넣는 용기, 낚시 조끼 등 직접 낚시에 사용되지 않는 것이나 악세사리와 소모품 등은 과세대상이 되지 않는다.[내국세입법 Sec.4062]

FET가 과세되는 낚시용구는 스포츠용에 한정되기 때문에 명목상 낚시용구이더라도 실제 스포츠 낚시에 사용될 목적으로 제조 또는 고안된 것이 아닌 장난감이나 장식품 등은 과세되지 않는다.(IRS세입규칙 88-52)

과세되는 낚시용구와 함께 판매되거나 이와 관련하여 판매되는 부품과 악세사리(parts and accessonies)는 과세대상에 포함된다. 이들 부품과 악세사리는 별도로 대금을 수수하더라도 과세되는데 부품과 악세사리로 과세되기 위해서는 이들이 근본이 되는 용구의 사용에 必需的(essential)이거나 그 性能(performance)이나 外樣(appearance)을 改選하도록 고안된 것이라야 한다.

또한, 1984.10. 1부터 고기를 찾는데 이용되는 전기선외(船外) 모터(electric outboard motors)와 水中音波探知器具(sonar devices) 등에 대

하여 3%의 낮은 稅率로 FET가 과세된다. 수중음파탐지기구는 단위당 세액이 30\$을 초과할 수 없도록 되어 있으며 그래프기록기, 디지털형 기구, 메타판독기 등은 免稅된다.

마. 활과 화살

장력(draw weight) 10파운드 이상인 활(bows)과 화살(arrows), 과세되는 활이나 화살에 포함 또는 부착하기에 적합한 악세사리(accessories) 및 과세되는 화살에 사용되는 화살통(quivers)에 대하여 11%의 율로 FET가 과세된다.

화살의 경우 1984. 9.30이전에는 길이가 18인치 이상인 것만 과세되었으나, 그 후 길이에 관계없이 과세되도록 내국세입법이 개정되었다. 고기잡이에 사용되는 활과 화살의 경우 앞에서 설명한 낚시용구에 대한 稅率(10%)이 적용된다.

바. 小火器

내국세입법Sec.4181은 小火器(fire arms)에 대한 FET 과세를 규정하고 있는 바, 納稅義務者는 製造者, 生産者 또는 輸入者이며 稅率은 판매가격을 기준으로 피스톨(pistols)과 리벌버(revolvers)의 경우 10%, 기타 화기와 탄피(shells and catridges)의 경우 11%이다.

기타 화기에는 라이플, 카빈, 기관총, 엽총 등 携帶用 武器(portabel weapons)가 포함된다.

이들 과세되는 무기류의 부품과 악세사리가 날개로 팔리거나 완제품과 함께 팔릴 때에는 과세대상이 되지 않으나, 모든 부품을 녹다운(knockedown)의 상태로 판매하는 경우에는 과세대상이 된다.

화기가 골동품에 해당되는지 여부는 과세에 영향을 주지 않는 바, IRS는 골동품의 모조품도 과세대상이 된다고 해석하였다. 공기총, 신호

용충 등은 과세되지 않는다.

미국 국방성이나 미국 해안경비대(U.S. Coast Guard)를 위하여 지급되는 자금으로 매입하는 피스톨, 리벌버, 탄피, 기타 화기에 대하여는 FET가 부과되지 않는데, 이 경우 과세대상 물품의 製造者, 生産者 또는 輸入者는 권한있는 장교가 서명한 계약서 등 免稅對象임을 입증할 수 있는 證憑書類를 구비해야 한다.

대장장이나 회사가 군용 중고화기를 구입하여 전혀 새롭거나 다른 물품으로 여겨지는 고객의 주문품 또는 스포츠용 화기를 생산하는 경우에는 FET가 과세된다.

사. 石 炭

美國內 광산에서 生産되는 石炭의 販賣에 대하여 生産者에게 FET가 부과된다. 다만, 갈탄(lignite coal)에 대해서만은 FET가 과세되지 않는데 갈탄은 硬度가 가장 낮고 가격도 가장 저렴한 석탄으로 그 분류는 미국시험원료협회(American Society for Testing and Materials)가 정한 기준에 따른다.

석탄에 대한 FET 稅率은 從量稅로 1t당 금액으로 표시되며, 채굴되는 장소가 地下(underground mines)인가 地表(surface mines)인가에 따라 각기 다른 두개의 稅率이 정해져 있고, 또 한편으로는 가격기준으로 稅額의 最高限度額이 정해져 있다.

그 동안의 稅率(t당세액) 변동 내용을 보면 다음 <表-2>와 같다.

<表-2> 석탄에 대한 FET 從量稅率

적 용 기 간	지 하 채 굴 탄	지 표 채 굴 탄
1981 이전	50¢	25¢
1982. 1.~86. 3.	1.00 \$	50¢
1986. 4.~	1.10 \$	55¢

현재 적용되고 있는 稅率은 1985년 연결종합예산조정법(COBRA: Consolidated Omnibus Budget Reconciliation Act of 1985)에 의거하여 한시적으로 규정된 것인데, 시행기한을 1996. 1. 1과 1981년 이후 黑肺不具給與信託基金(Black Lung Disability Benefit Trust Fund)의 반환해야 할 선수금 잔액과 이에대한 미지급이자 잔액이 없어진 후 최초로 도래하는 1월1일중 먼저 도래하는 날로 정하였었다.

그러나 1987년 세입법(Revenue Act of 1987)은 그 施行期間을 다시 2014년 1월 1일과 동 신탁기금이 자립적인 지급능력을 갖게 된 후 최초로 도래하는 1월1일 중 먼저 도래하는 날로 延長하였다. 인상된 稅率의 시행기한이 경과하면 稅率은 1981년 이전의 율로 還元될 것이다.

이와같이 t당 일정금액이 부과되는 세금의 액수는 販賣價格의 일정한 비율을 초과할 수 없도록 다음과 같이 限度稅率(ad valorem limitation)을 정하였는 바, 현재 적용되는 율은 4.4%이며 1982. 1.~1986.3. 사이에는 4%였고 87내국세입법에 의한 引上稅率의 適用期限이 경과하면 2%로 還元될 것이다.

이러한 最高限度稅率을 정한 것은 값이 싼 低質炭에 대하여 세금 부담이 과중하게 되는 것을 방지하기 위한 목적이 있다. 지하채굴탄의 경우 t당 25\$, 지표채굴탄의 경우 t당 12.50\$ 이하의 가격으로 판매하게 되면 限度稅率이 적용된다.

課稅標準이 되는 석탄의 가격은 工場渡 FOB가격이 되며, 생산자가 석탄을 자가소비한 경우에는 판매한 것으로 보아 推定價格(constructive price)에 의하여 과세하게 되는데, 推定價格은 다른 生産者가 동종의 석탄을 거래한 實例價格을 基準으로 決定된다.

석탄의 生産者(producer)에게는 기타의 製造業者(manufacturer)에게 허용되는 추가적인 제조·수출, 선박이나 항공기에 대한 공급, 주 또는 지방정부에 대한 판매, 비영리 교육기관용·연방정부용에 대한 免稅가 허용되지 않는다.

석탄에 대하여 부과되는 FET는 전액이 黑肺不具給與基金(Black Lung Disability Benefit Fund)에 투입되어 광부에 대한 급여지급의 자원으로 쓰인다. 鑛山 運營者들은 기금으로부터 종업원이나 종업원이었던 자에게 지급되는 급여와 이들 기금의 조성에 소요된 이자를 全額 補償해야 한다.

아. 燃料過消費 自動車

에너지 이용의 효율화를 기할 목적으로 연료사용율이 일정을 이상인 자동차를 제조하는 사업자에 대하여 소위 “gas guzzler tax”로 불리우는 FET가 부과된다. 稅率은 자동차의 燃比에 따라 일정금액으로 정하여졌는데 1991. 1. 1부터 시행되는 稅率은 다음<表-3>과 같다.

<表-3> Gas Guzzler Tax의 稅率

燃 比(1gallon당 주행 mile 수)	稅 額 (\$)
22.5 이상	0
21.5 " 22.5 미만	1,000
20.5 " 21.5 "	1,300
19.5 " 20.5 "	1,700
18.5 " 19.5 "	2,100
17.5 " 18.5 "	2,600
16.5 " 17.5 "	3,000
15.5 " 16.5 "	3,700
14.5 " 15.5 "	4,500
13.5 " 14.5 "	5,400
12.5 " 13.5 "	6,400
12.5 미만	7,700

현재 적용되는 稅率은 1990년 세입조정법에 의하여 종전에 적용되던
율을 2배로 인상한 것이다.

製造業者가 자동차를 리이스(lease)하는 경우 첫번째 리이스에 대하
여만 燃料過消費稅가 부과되고, 그 이후의 리이스에 대하여는 과세되지
않는다.

리이스료를 지급하는 경우에 전체 리이스료에 대한 비율에 상응하는
세금을 납부해야하며 리이스기간 중 매각 또는 기타 처분되는 경우에
는 전체세액과 기납부세액의 差額을 납부하면 된다.

자. 豫防注射藥

DPT(디프테리아, 백일해, 파상풍), MMR(홍역, 이하선염, 풍진), 소
아마비 등에 범용되고 있는 豫防注射藥의 판매에 대하여 이들 예방주
사(vaccines)의 부작용으로 인하여 사망하거나 부상한 개인에게 연방정
부 책임하에 보험을 제공할 목적으로 1988. 1. 1부터 FET를 과세하여
“豫防注射補償信託基金(National Vaccine Compensation Trust Fund)”으
로 사용하기 시작했는데 豫防注射藥에 대한 FET稅率은 다음〈表-4〉와
같다.

〈表-4〉 豫防注射藥의 稅率

Vaccine의 種類	稅 率
D P T	1회용당 \$4.56
D T	0.06
M M R	4.44
소 아 마 비	0.29

豫防注射藥이 이 표에 열거한 2개 이상의 종류에 해당되는 때에는
각 種類別 該當稅額을 合算하여 과세한다.

판매된 豫防注射藥이 返品되거나 廢棄處分되는 경우에는 그 사유가 발생한 날로부터 6개월 이내에 세무당국에 신청하면 기납부할 세액을 납부할 세액에서 控除하거나 還給받을 수 있다.

현재 豫防注射藥에서 징수되는 FET는 새로이 설립된 “豫防注射傷害 補償信託基金(Vaccine Injury Compensation Trust Fund)”에 예치되는데 동 기금이 黑字를 보게될 것으로 당국이 판단하는 경우 1993. 1. 1자로 豫防注射藥에 대한 FET는 廢止되게 된다.

2. 納稅義務의 成立

가. 課稅對象 去來

製造者, 生産者 또는 輸入者는 과세대상 물품의 판매, 리이스 또는 사용에 대하여 그 판매, 리이스 또는 사용이 직접적이건 대리인을 통한 것이건 불문하고 FET의 納稅義務를 진다. 제조자에게 부과되는 FET는 課稅物品의 제조, 생산 또는 수입시기에 관계없이 販賣 또는 使用行爲에 대하여 부과되는 것이다.

따라서, 물품대금의 수령여부도 納稅義務의 成立과 관계가 없다.

한 지방법원의 판례는 製造者가 소매자에게 課稅物品을 판매하면서 FET를 납부하지 아니하였다는 이유만으로 小賣者에게 FET를 부과할 수 없다고 하였다.

IRS는 동일한 개인 또는 동일한 동업자 2인에 의하여 운영되는 제조업체 또는 리이스업체간의 課稅物品去來에 대하여는 FET를 부과하지 않고 있다.

미국내에서 課稅 또는 免稅로 판매된 課稅物品이 수출된 후 再輸入되어 판매되는 경우에는 FET가 과세되지 않으나, 수출용으로 免稅된 물품을 再輸入하여 판매하는 경우에는 FET가 과세된다.

나. 納稅義務의 成立時期

FET의 納稅義務는 판매한 물품의 所有權(title)이 製造者로 부터 購買者에게 移轉되는 때에 성립되는데, 소유권이 이전되는 시기는 물품이 구매자 또는 구매자에게 향하는 運送手段에 配達되는 때이다. 위탁판매의 경우 수탁판매자에 대한 물품의 탁송시기에 관계없이 受託者가 물품을 販賣하는 때에 納稅義務가 성립된다.

이와같은 일반원칙에 대한 예외로 리이스, 할부판매, 동산저당권 설정에 의한 판매(chattel mortgage arrangement) 등을 들 수 있는데 이들의 경우 대가의 각부분을 지급하는 때에 全體代價에서 支給部分이 차지하는 比率에 상응하는 만큼의 FET 納稅義務가 성립된다.

課稅物品의 使用의 경우, 사용하기 시작한 때가 納稅義務의 成立時期이다.

IRS는 製造者가 소매자와 체결했던 販賣契約을 取消하였고 물품이 인도되지 않은 경우에는 FET를 부과할 수 없다고 해석하였다.

課稅物品의 輸入者는 다음의 條件이 充足되는 경우 판매시가 아니고 輸入時에 FET를 先納할 수 있다.

- ① 세액이 都賣價格을 기준으로 계산되었고
- ② 先納을 하기로한 과세기간의 開時日 현재 보유하고 있는 수입물품에 대하여 도매가격을 기준으로 계산한 세액이 그 기간에 대한 분기 FET申告書에 포함되어 있으며
- ③ 정확한 記錄이 維持되어 있고
- ④ 納稅者가 판매를 목적으로 수입하는 모든 물품에 대하여 FET를 先納하는 경우

다. 製造者의 範圍

製造者에 대한 FET에 있어서 製造者(manufacturer)에는 生産者(pro-

ducer)와 輸入者(importer)가 포함된다. 단순히 수입중개 역할만 한 사업자와 다른 물품을 스스로 생산하기 위하여 과세물품을 免稅로 구입한 자는 製造者의 범위에 속하지 않는다.

製造者에는 새로운 원재료 뿐만아니라 작업설물(scrap), 내용년수가 경과한 잔존물 또는 고물을 처리, 조작 또는 변형하거나 둘 이상의 물품을 교합 또는 조립하여 課稅物品을 생산하는 자와 課稅物品을 구성하는 모든 부품을 녹다운(knocked down)의 상태로 판매하는 자를 포함한다.

課稅物品의 제조에 관한 特許를 보유하고 있으면서, 제3자로 하여금 조립하도록 하고, 조립할 수량을 통제하며, 組立品에 대한 배타적인 권리를 보유하고, 조립업자는 組立品을 販賣할 權限을 갖고 있지 않을 경우 특허를 소유한 회사는 製造者로 간주된다.

課稅物品을 구매하여 形狀에 變化를 가하지 않고, 다만 포장을 하여 자기의 이름으로 판매하는 경우에는 納稅義務者인 製造者나 生産者에 해당되지 않는다.

라. 製造者이외의 者에 의한 課稅物品의 販賣

課稅物品이 과세되지 않은 채 소유권이 製造者로부터 타인에게 이전되는 경우 그 이전을 받은자는 이전 직후의 판매, 리이스 또는 사용에 대하여 FET의 納稅義務를 진다. 納稅義務者인 製造者 등이 死亡하는 경우에는 生存하는 配偶者, 子女, 遺言執行人 또는 기타 法定代理人이 판매한 물품에 대하여 納稅義務를 진다.

製造者가 破産한 경우에는 법원의 명령에 의하여 사업을 운영하거나 청산을 행하는 受託人이 그가 업무를 수탁하기 이전이나 이후에 제조 또는 수입된 것인지를 불문하고 판매한 모든 과세 물품에 대하여 FET를 납부해야 한다. 製造者의 채권자인 수탁자는 그 受託人의 資格으로

판매하는 製造者의 과세대상물품에 대하여 FET 納稅義務를 진다.

同業(partnership)으로 운영되는 제조업체로서 同業者의 構成에 變動이 있는 경우 새로운 동업자들이 課稅物品의 제조 또는 수입일자에 관계없이 納稅義務를 부담한다.

製造者, 生産者, 輸入者와의 계약조건에 따라 이들의 지급불능시 담보로 잡은 課稅物品의 所有權을 取得하여 販賣하는 자는 그 판매하는 물품에 대한 納稅義務를 진다. 製造者 등의 사업을 합병, 통합, 조직개편 등으로 承繼하는자, 개인의 사업을 引受하는 법인, 법인해산후 사업을 계속하는 그 법인의 株主 등은 그들이 인수하여 판매한 모든 課稅物品에 대한 納稅義務를 진다.

그러나 製造者 등이 사업을 양도하는 것이 아니고 資產을 販賣하는 경우에는 양도하는 자산중 課稅物品에 대하여 製造者 등이 納稅義務를 負擔한다.

製造者, 生産者 또는 輸入者가 운송업자나 保險業者에게 손해배상의 조정으로 破損品을 讓渡하는 것은 과세대상인 판매로 보지 아니한다. 파손된 물품이 사용가능한 경우 이를 인수한 운송업자나 보험업자가 그 물품을 판매, 리이스 또는 사용하는 때에 FET를 납부해야 하나, 사용이 불가능하고 廢品價値밖에 없는 경우에는 그 물품을 처분하더라도 FET의 納稅義務가 없다.

마. 製造者 등의 課稅物品 使用

課稅物品(타이어와 자동차부품 및 악세사리 제외)을 제조, 생산 또는 수입하여 다른 課稅物品의 原材料나 部品 이외의 목적에 사용하는 경우 및 타이어를 제조, 생산 또는 수입하여 다른 물품과 함께 또는 관련하여 판매하거나 사용하는 경우에는 이를 별도로 판매하는 경우와 마찬가지로 FET를 納付해야 한다. [내국세입법 Sec.4218]

이 경우 課稅標準이 되는 금액은 가장 比較可能한 物品(most comparable article)이 정상적인 거래과정에서 納稅者 자신 또는 다른 製造者, 生産者, 輸入者에 의하여 판매되는 가격이 된다.

개솔린의 경우 生産者나 輸入者가 다른 물품의 제조나 생산에 원료로 사용하는 경우 FET가 免除된다. 회사가 새로운 윤활유를 생산하여 FET가 과세되지 않는 그리스를 만들기 위하여 혼합하는데 사용하는 경우에는 윤활유에 대하여 FET가 과세되지 않는다.

課稅物品이 다른 課稅物品(자동차부품의 경우 과세되지 않는 물품도 포함)의 部品을 構成하는 사실만으로는 FET가 免除되지 않으며, 納稅者가 製造 또는 生産하는 물품의 부품으로 사용되어야만 免除된다.

3. 課稅標準의 計算

가. 販賣價格

FET계산에 있어 기준이 되는 販賣價格(sales price)은 원칙적으로 製造者가 課稅物品을 판매하고 실제로 受領한 금액이다. 여기에는 덮개나 용기와 관련된 비용과 물품을 託送 可能한 包裝(packed ready for shipment) 狀態로 만드는데 所要되는 일체의 費用을 포함한다. 그러나 별도로 표시하여 청구하는지 여부에 관계없이 FET稅額은 除外되며, 운송, 배달, 보험, 설치와 관련된 금액도 제외된다. [내국세입법Sec.4216(a)]

나. 推定價格

製造者가 課稅物品을 小賣로 販賣하거나 委託販賣하는 경우, 또는 정상적 제3자와의 거래(arm's length transaction)이외의 거래로 公正한 市場價格(fair market value) 이하의 가격으로 판매하는 경우에는 推定價

格(또는 構成價格: constructive price)에 의거하여 FET를 과세하게 되는데 推定價格이라 함은 製造者 또는 生産者가 正常的인 去來過程(in the ordinary course of trade)을 통하여 판매할 경우의 가격을 말한다.

課稅物品(자동차 제외)을 소매로 판매하는 경우의 推定價格은 실제 물품의 대가로 수령한 금액과 製造者 또는 生産者가 정상적인 거래과정을 통하여 都賣業者에게 판매한 最高價格중 낮은금액이다. [내국세입법 Sec.4216 (a) (1)]

내국세입법 Sec.4016에 의거 과세되는 자동차의 경우 推定價格은 제조원가와는 관계없이 製造者 또는 生産者가 정상적인 거래과정을 통하여 실제로 판매한 最高價格의 一定比率(최고 100%)이다.

IRS의 종전의 입장은 製造者가 특수관계가 없는자에게 과세물품을 판매한 예가 없는 경우에 推定價格이외에 공정한 시장가격을 결정할 수 있는 신뢰성있고 가능한 방법이 없다는 것이었으나 덴버연방항소법원의 Storm Plastics, Inc. 판례가 있을 후 입장을 바꾸어 특수관계가 없는 자와의 거래가 전혀 없는 경우라도 製造者는 關聯産業統計, 專門家の 證言 또는 기타 증거를 가지고 推定價格이 부당한 것임을 다룰 수 있도록 허용하고 있다.

다. 販賣關聯 附帶費用 등

製造者가 課稅物品의 판매후 일정기간 동안 수리를 保證하는 경우 保證(warranty)과 관련하여 수령한 대가는 그 保證이 표준적이고 관습적(standard and customary)이면 課稅標準에서 제외되지 않으나 이러한 標準的인 期間을 超過하는 保證에 대하여 별도로 대가를 수령하는 경우에는 그 가액은 課稅標準에서 제외된다.

製造者가 課稅物品에 대하여 정상가격으로 판매하면서 덤으로(대가를 수령하지 않고) 課稅物品을 더 공급하는 경우에는 전체수량에 대한

販賣價格을 에누리한 것으로 보아 製造者가 대가로 수령한 總金額을 기준으로 FET를 과세한다.

課稅標準에는 課稅物品을 탁송 가능한 상태로 만드는데 소요되는 모든 비용을 포함하므로 製造者가 구입자에게 청구하는 공중창고의 저장소에서 플랫폼까지 運搬하는데 所要되는 비용과 輸出 包裝費用도 포함된다.

FET가 과세되는 물품과 과세되지 않는 물품이 한 組로 팔릴 경우에는 課稅物品을 상응하는 販賣價格에 대해서만 FET가 과세된다. 그러나 통상의 경우 두가지 물품을 각각 따로 판매할 때 보다 한조로 판매할 경우 값이 싼 것이 일반적이며, 경우에 따라서는 두가지 물품을 떼어서 따로 판매하지 않는 경우가 있다. 두가지 물품을 별도로 판매하기도 하는 경우에는 한조의 가격을 별도 販賣時 價格比率에 따라 按分計算하며, 두가지 물품을 별도로 판매하지 않는 경우에는 두가지 물품의 製造 原價比率에 따라 按分計算한다.

수입한 課稅物品의 경우 輸入者가 별도로 청구하여 수령하는 수입관세, 세관수수료, 해양운임, 기타 課稅物品의 수입과 관련된 비용은 課稅標準에 포함된다는 것이 IRS의 입장이나 수입지로 부터 고객에게 물품을 배달하는데 관련되는 運賃, 保險料 등 청구액은 課稅標準에서 除外된다.

課稅物品의 덮개나 容器代金으로 製造者가 수령하는 금액은 이를 물품대금과 별도로 청구하는지 여부에 관계없이 課稅標準에 포함된다. 課稅物品의 구입자가 덮개나 용기를 추후에 반환하면 製造者가 그 대금을 환급하기로 계약한 경우에도 그 대금은 FET 課稅標準에 포함된다. 그러나 구입자가 덮개나 용기를 반환하고 製造者가 실제로 그 대금을 환급한 경우에는 그 부분에 상당하는 FET에 대하여 세무당국에 還給을 신청하거나 납부할 세액에서 控除받을 수 있다.

製造者가 課稅物品을 통상의 거래수량보다 적게 판매하게 되어 이를

再包裝하는데 소요되는 비용을 물품대금에 포함시키는 경우 등 청구금액은 販賣價格의 일부를 청구하여 FET의 課稅標準에 가산시킨다.

割賦販賣의 경우 製造者가 수령하는 금액의 일부가 대금을 늦게 수령하는데 따른 합리적인 金融費用(利子)임을 입증하는 경우 課稅標準에서 除外 가능하다.

라. 리이스의 경우 課稅標準

製造者에 대한 FET 과세에 있어서 製造者, 生産者, 輸入者에 의한 課稅物品의 리이스, 기존 리이스의 更新 또는 延長은 과세대상인 판매로 취급된다.

리이스(lease)의 경우 각 리이스로 지급기일 현재 시행되는 稅率을 지급해야할 리이스료에 적용하여 계산한 FET를 납부해야 하는데, 製造者가 동일한 課稅物品을 판매하는 경우 리이스에 대한 FET는 첫번째 리이스 계약일 현재 課稅物品이 小賣되는 경우의 FET 세액을 限度로 한다. 이 경우 통상 실제소매가격보다는 낮은 금액인 推定價格을 課稅標準으로 하도록 규정하고 있다.[내국세입법Sec.4217, IRS규칙 § 48.4217-2]

따라서, 매 리이스료 지급때마다 지급하는 리이스료에 시행중인 稅率을 곱하여 세액을 계산하되 推定價格에 의하여 계산한 限度稅額(maximum liability)에 달하면 잔여 리이스료에 대하여는 더 이상 FET를 과세하지 않는다.

한도세액에 도달하기 전에 製造者가 리이스한 물품을 賣却하는 경우에는 한도세액과 기납부한 세액과의 차액과 매각액에 시행중인 稅率을 곱하여 계산한 세액중 적은 금액을 FET로 납부하면 된다.

課稅物品을 리이스함에 있어 구입자가 리이스한 물품이나 동일한 신제품을 구입할 옵션을 갖고 뒤에 이 옵션을 행사하여 신제품을 구입한

경우 리이스했던 물품에 대하여 납부한 FET는 新品에 대한 FET에서 控除되지 않는다.

마. 稅額의 別途請求 與否

課稅物品에 대한 FET는 課稅標準이 되는 販賣價格에 포함되지 않는다. 따라서, 製造者가 稅除外 價格에 대하여 稅率을 적용하여 세액을 계산하고 구입자에게 별도의 항목으로 이를 청구하는 경우에 그 금액에 대하여는 세금을 계산하지 않는다.

製造者가 課稅物品의 구입자에게 FET를 별도로 청구하지 않는 경우 製造者가 수령한 금액에는 FET가 포함된 것으로 보아 세액을 계산한다.

바. 賣出割引 등

매출할인이나 리베이트, 보너스 등 販賣價格에 대한 사후 再調整은 사전 예측이 곤란한 것이기 때문에 가격 再調整이 그 매출에 대한 FET를 신고하는 달의 말일 이전에 이루어지지 않는 한 당초 販賣價格을 기준으로 FET를 계산하여 납부해야 한다. 그러나 추후에 가격 재조정이 이루어지면 감액되는 세액을 다음의 FET申告時 납부할 세액에서 控除하거나 還給請求를 할 수 있다.[IRS규칙 § 48.4216(a)-3]

대리인 커미션이나 製造者로부터 물품을 구입한 자 이외의 자에게 지급되는 수당, 기타 지급액 등은 어떠한 경우에도 製造者의 FET 課稅標準에서 控除할 수 없다.

당초 約定한 支給期日 이전에 물품대금을 지급하면 割引(cash discounts)을 해주기로 계약한 경우에도 판매 당시 현금지급으로 실제로 할인이 이루어진 것이 아니면 總契約金額을 기준으로 FET를 계산해야 한다. 매출을 한 달에는 할인이 이루어지지 않았으나 다음달에 現金支給으로 割引이 이루어진 경우 割引額에 상당하는 FET세액은 이를 당

해 월의 신고세액에서 控除하거나 還給請求 할 수 있다. 그러나 納稅者가 제공한 할인이 일정한 基準과 일관성 있는 慣習에 따른 것임을 입증하지 못하는 경우, IRS는 할인액의 공제를 부인하고 正札價格(list price)에 의거하여 課稅標準을 결정하고 있다.

課稅物品의 製造者가 탁송의 지연을 방지하고 最終 購入者의 便宜를 도모할 목적으로 판권을 가진 都賣業者를 거치지 않고 직접 딜러나 개인에게 課稅物品을 판매한 다음 수령한 금액과 도매가격과의 差額을 都賣業者에게 교부하는 경우 그 교부금액은 製造者의 FET 課稅標準에서 控除되지 않는다.

製造者가 課稅物品을 백화점에 판매하면서 백화점에 課稅物品 陳列臺를 제공하고 제비용과 커미션을 지급하는 경우 동 비용과 커미션지급액은 製造者의 FET 課稅標準에서 控除할 수 없다.

사. 正常價格 以下の 販賣

母會社인 製造者가 100% 持分을 소유하고 있는 子會社에 제조한 자동차를 판매하고 있고 자회사는 이를 再販賣하지 않고 業務用으로 사용하는 경우, 모회사가 동일한 모델의 자동차를 특수관계 없는 제3자에게 판매한 예가 없어서 小賣公正市場價格(retail fair market price)을 산출한 기준이 없으면 製造原價에 22%를 加算한 금액을 小賣公正市場價格으로 보아 FET 課稅標準을 산출한다. 이 경우 課稅標準은 모회사가 청구한 금액과 小賣公正市場價格 중 큰 금액의 90%이다.

과세되는 자동차 부품의 製造者가 자기 제품의 일부를 100% 지분을 소유한 子會社에 판매하면서 독립된 都賣業者에게도 판매하는 경우 IRS는 단순히 子會社에 대하여 청구하는 가격이 都賣業者에게 청구하는 가격과 같은 사실만으로 正常價格으로 볼 수 없고 제품을 구입한 각 회사의 去來實態도 함께 고려해서 판단해야 한다고 하였다. 이 경우

子會社가 母會社의 브랜드를 가지고 모회사의 마케팅 활동에 힘입어 구입한 제품을 재판매하는 반면, 都賣業者는 제품에 자신의 브랜드를 붙여서 독자적인 마케팅 활동으로 구입한 제품을 재판매한다면 製造者가 두개 회사에 청구한 가격이 같더라도 子會社에 대한 價格은 正常價格으로 볼 수 없고 推定價格을 기준으로 FET를 납부해야 한다.

4. 免 除

내국세입법Sec.4221은 製造者 FET와 대형트럭 및 트레일러에 대한 소매 FET가 免除되는 경우를 製造者가 판매한 물품을

- ① 구입자가 追加的인 製造에 사용하는 경우 및 구입자가 재판매 한 후 두번째 구입자가 물품을 追加的인 製造에 사용하는 경우
- ② 구입자가 수출하는 경우 및 구입자가 재판매 한 후 두번째 구입자가 물품을 다른 목적에 사용하지 않고 輸出하는 경우
- ③ 구입자가 선박이나 항공기의 補給品으로 사용하는 경우
- ④ 州 또는 地方政府가 구입하여 배타적으로 사용하는 경우
- ⑤ 非營利教育機關이 구입하여 배타적으로 사용하는 경우로 규정하고 있다.

위 항목중 ④, ⑤는 燃料過消費稅(gas guzzler tax)에는 適用되지 않는다.

FET가 免除되는 위 ①항의 경우 세무행정상의 편의를 위하여 製造者와 최초구입자 또는 두번째 구입자(두번째 구입자가 追加的인 製造를 위하여 물품을 免稅로 구입하는 경우)는 주된 사업장 소재지 관할 세무서장에게(주된 사업장이 국내에 없는 경우 IRS 국제과에) 登錄을 하여야 한다.

인디언 보호지역이나 인디언 학교에서 제조된 물품에 대해서는 製造者 FET가 免除된다.

外國의 외교관, 영사, 기타 직원, 외국정부의 사무소에 대한 과세물품의 판매에 대해서도 製造者 FET는 免除된다. 외교업무에 종사하지 않는 영사나 기타 기관 또는 그 직원의 경우 면제는 제한되며 公的인 去來(official transaction)에만 허용된다.

미국연방정부가 專用할 목적으로 구입하는 모든 물품에 대해서는 원칙적으로 製造者에 대한 FET가 과세된다. 다만, 재무장관은 과세로 인하여 負擔 또는 費用이 過重해지고 免稅時 그 혜택이 전부 聯邦政府에 歸屬되는 경우에는 免稅措置를 취할 수 있다.

製造者가 직접 州政府나 그 예하조직 또는 콜롬비아 특별구에 이들이 專用할 물품을 판매하는 경우에는 연료와 소비세를 제외한 모든 製造者 FET가 免除된다.

UN이 公的으로 사용하는 물품의 구입에 대하여는 “UN의 特權과 免責에 관한 條約(Convention on the Privileges and Immunities of the United Nations)”에 따라 특정한 FET가 免除되는데 FET과세에 있어 UN은 美國聯邦政府에 準하는 취급을 받는다.

물품의 일차적인 구입자가 追加的인 製造의 목적으로 구입하는 두번째 구입자에게 물품을 판매하는 경우와 물품의 일차적인 구입자가 구입물품을 輸出하는 경우 및 輸出의 목적으로 구입하는 두번째 구입자에게 판매하는 경우, 물품의 製造者에게 6개월간 FET의 納付猶豫가 허용된다. 製造者는 6개월내에 구입자로부터 물품이 輸出되었거나 追加的인 製造를 위하여 판매된 證憑을 확보하지 못하는 FET를 납부해야 한다. 6개월의 유예기간은 製造者의 판매일자 또는 물품인도일자 중 빠른 날로부터 起算된다.

이 밖에 국제거래 또는 미합중국과 그 屬領(possessions)간의 거래에 사용되는 民間航空機 및 미합중국이 소유하는 軍用機에 대한 보급품 등에 대하여도 FET가 免除된다. [내국세입법 Sec.4221 (a) (3)]

Ⅳ. 施設과 用役에 대한 課稅

FET의 課稅對象이 되는 施設(facilities)과 用役(services)에는 통신, 항공운송, 수상운송, 세관이용, 항만이용 등이 있는 바 이들을 차례로 검토해 본다.

1. 電話消費稅

통신(communication)에 대하여 부과되는 FET는 통상 전화소비세(telephone excise tax)로 불리운다.

가. 課稅對象

시내통화(local telephone service), 장거리통화(toll telephone services), 텔레타이프라이터(teletypewriter) 이용 등에 대하여 FET가 과세된다.

이동전화(radio telephone)에 의한 통화도 전화소비세의 과세대상이 된다. 장거리 전화의 경우 그料金を 美合衆國內에서 지급하는 경우에만 과세대상이다. 公衆電話의 경우 한 통화당 요금이 24¢이하인 경우에는 전화세가 과세되지 않는다.

요금을 받지 않는 전화통화는 그 사유에 관계없이 과세대상이 되지 않는다. 과세되는 통신용역을 제공하는 사업자가 그 사업을 위하여 제공하는 텔레타이프라이터 용역에 대하여는 二重課稅를 防止할 목적으로 FET가 부과되지 않는다.

전화기나 스위치보드 또는 텔레타이프라이터기계 등 과세되는 전화, 텔레타이프라이터 통신과 관련하여 사용하는 통신기기 賃借料(lease payments)에 대하여는 FET가 부과되나 社內電話 등 私的인 통신용역(private communication)의 제공에 대하여는 FET가 과세되지 않는다.

나. 課稅標準

전화소비세의 課稅標準이 되는 금액은 料金告知書를 기준으로 계산한다.

전화사업자가 수령하는 기본적인 전화번호부 게재료는 과세제외된다. 전화설치비용, 가입자 소유기기의 수리비, 텔레비전프로그램의 마이크로웨이브 증개료 등도 課稅標準에서 除外된다.

통화도수나 이용시간에 관계없이 지불하는 基本料金(subscriber line charge)과 계약에 의하여 통화도수와 이용시간에 관계없이 지급하는 일정금액(a lump sum of money)은 課稅標準에 包含된다.

할인요금을 적용하는 경우 課稅標準은 용역제공자가 실제로 受領한金額이다.

다. 稅率·申告·納付

전화소비세의 稅率은 이용요금의 3%이다. 전화세는 매월의 상·하반기로 나누어 과세대상이 되는 반기의 다음 다음 반기 첫째주에 세액이 징수된 것으로 간주되며, 전화사업자는 세액이 징수된 것으로 간주되는 주가 종료된 후 3은행일(banking days)이내에 세금을 納付해야 한다.

전화사업자는 分期別로 전화소비세 신고서를 IRS에 제출해야 한다.

라. 減 免

시내통화의 경우를 제외하고 신문(public press)이나 신문에 유사한 뉴스중계용역, 텔레비전이나 라디오방송 사업자가 뉴스의 蒐集이나 傳播를 위하여 통신서비스를 이용하고 지급하는 금액에 대하여는 전화소비세를 과세하지 않는다.[내국세입법 Sec.4253(b)]

운송업자, 전화나 전보사업자, 라디오 또는 텔레비전 사업자가 그 사

업의 수행을 위하여 이용하는 통신서비스 요금도 과세되지 않는다.[내국세입법Sec.4253(f)]

국제기구, 미국적십자사, 비영리교육기관, 비영리병원, 미연방정부, 주 또는 지방정부, 미우편국, 연방신용조합, 연방준비은행 등이 이용하는 통신서비스의 대가에 대하여도 FET가 免除된다.

이 밖에 지역 住民이 國會議員에게 거는 전화요금도 그 요금이 議會의 基金에서 배정된 자금으로 지급되는 경우에는 FET를 免除한다.

마. 施行期限 등

전화소비세는 1987.12.31자로 폐지하기로 되어있던 限時稅이었으나 1987년 세입법에 의하여 1990.12.31까지 그 시행기간이 연장되었다가 다시 1990년 세입조정법에 의하여 시행기한이 없는 永久稅로 전환되었다.

2. 國內航空旅客運送稅

항공운송과 관련된 FET는 국내여객운송, 국외여행, 국내화물운송에 대하여 과세되고 있는 바, 먼저 국내항공여객운송에 대한 것부터 검토해 본다.

가. 課稅對象

과세대상인 항공국내여객운송은 事業上 모든 종류의 항공기에 의한 旅客運送(transportation of persons)으로서 미국내 또는 미국 영토에서 225마일 이내 거리에 위치한 캐나다 또는 멕시코 영토에서 出發하여 미국내 또는 미국 영토에서 225마일 이내의 거리에 위치한 캐나다 또는 멕시코 영토에서 終了되는 경우와 비행도중 미국내의 항구나 정류

장에 기착하였다가 出發하여 (중간 기착을 하는지 여객이 중도에 내리는지 여부에 불구하고) 다른 미국내의 항구나 정류장에서 終了되는 경우로 국제여객운송의 한부분이 아닌 경우이다.

항공기를 賃貸하는 경우 임대자가 조종사를 공급하고 소유권, 운행의 지휘·통제권을 보유하며 비행에 관련된 모든 서비스를 제공하는 경우 고객으로 부터 代價로 받는 금액에 대하여 FET가 과세된다.

나. 課稅標準

항공여객운송의 課稅標準은 과세대상인 운송을 위하여 여행자가 지급한 총금액이며, 州賣上稅(state sales tax)와 보안검사를 위하여 청구하는 금액을 포함한다. 식사나 호텔숙박 등 非運送用役에 대한 金額으로 항공요금에 포함되는 것은 그 금액이 별도로 산출 가능하고 장부에 별도로 기록되는 경우에 한하여 課稅標準에서 除外된다.

항공운송 회수권을 판매하는 경우에는 판매시점에서 納稅義務가 성립한다. 사전예약금을 받거나 항공표 교환권을 판매하는 경우 그 판매 금액에 대하여 FET가 과세되며 추후에 추가로 요금을 징수하는 경우 그 追加되는 金額에 대하여만 FET가 과세된다.

여객운송이 기차, 자동차, 선박, 항공기 등과 연결하여 이루어지는 경우에는 航空運送에 상당하는 部分만 課稅對象이다.

항공표를 취소하는 경우 운송업자가 控除하는 일정금액도 과세대상이 된다.

다. 課稅除外·免除

화물운송과 관련하여 관리인 또는 잡역부를 탑승시키는 경우 과세대상이 되지 않는다. 수화물 요금이나 屍身の 운송료도 과세 제외된다. 개인이 私的으로 所有하며 운행을 지휘·통제하는 항공기에 의한 운송

도 과세대상이 아니다. 광물의 채굴이나 林木의 벌채 및 긴급의료서비스를 위하여 사용되는 헬리콥터에 의한 운송도 과세대상이 되지 않는다. 무료로 제공되는 보너스 항공권도 과세대상이 아니나, 그 요건을 충족시키지 못하는 旅客이 支拂하는 금액은 과세대상이다.

總離陸重量(gross take-off weight) 6,000파운드 이하의 항공기(통상 air taxi라고 함)로 非正規航路를 운행하는 항공기가 제공하는 여객운송 용역은 FET가 免除된다.[내국세입법Sec.4281] 최대탑승인원이 5인 이하인 헬리콥터의 경우 통상 중량이 6,000파운드 이하이므로 과세대상에서 제외된다.

그룹산하 회원사간에 항공여객운송용역을 제공하고 받는 대가에 대해서는 FET가 과세되지 않는다. 또한, 유럽에서 출발하여 캐나다로 가는 도중 뉴욕에 12시간 이내 滯留(stop over)하는 여객의 운송비에 대하여도 FET가 과세되지 않는데, 미합중국 군인의 경우 12시간 이내의 체류요건이 완화되어 12시간 이내에 항공표를 구입하고 이용가능한 첫 번째 비행기편으로 출발하면 免除要件이 充足된다.

라. 稅率·申告·納付

항공여객운송에 대한 FET 稅率は 10%이다. [내국세입법Sec.4261(a)] 1990.11.30 이전의 稅率は 8%였으나, 1990년 세입조정법에 의하여 引上되었다.

항공료에 대한 FET의 擔稅者는 여객으로 요금을 지불할 때 FET를 납부해야 한다.

요금의 지급이 國外에서 이루어지는 경우, 최초로 國內運送用役 부분을 제공하는 자가 FET를 징수해야 한다. 항공여객운송료에 대한 FET는 매월의 2개의 半期로 나누어 과세대상이 되는 반기의 다음 다음 반기 중 징수된 것으로 간주하며, 징수된 것으로 간주되는 반기 종료후의

3일 이내에 國庫에 납부해야 한다. 항공여객운송에 대한 FET신고서는 매 分期마다 提出해야 한다.

마. 歲入의 使用

항공운송에 대한 FET세입 중 1990년 세입조정법에 의하여 세법개정을 하지 않았을 것으로 가정할 경우에 상당하는 세입은 “空港 및 航路 信託基金(Airport and Airway Fund)”에 교부되며, 위 세법개정으로 增收되는 금액은 1992년 까지는 一般會計에 1993년부터 1995년까지는 空港 및 航路信託基金에 교부된다.

항공여객운송에 대한 稅率은 “공항 및 항로신탁기금”의 지출액이 지출권한을 위임받은 금액의 85% 이하가 되는 다음해부터 반으로引下된다.

3. 國際旅行稅

해외여행에 대한 FET는 통상 國際旅行稅(international travel tax) 또는 國際航空旅客出發稅(international air passenger departure tax)로 불리우며, 국외항공여행자를 擔稅者로 하여 부과된다.

稅率은 定額稅(head tax : 人頭稅)로 1989년 이전에는 1인당 3\$이었으나, 1989세입조정법에 의하여 6\$로 引上되었다.

국내여객운송에 대한 FET가 과세되는 경우(캐나다, 멕시코 등 미국으로 부터 225마일 이내 지역)에는 국제항공여객세가 과세되지 않는다.

無料旅行에는 본 FET가 과세되지 아니하나 그룹관광안내원, 패키지 관광 참가자 등은 운송계약상 항공료가 별도로 표시되지 않은 경우에도 과세된다.

往復旅行은 두개의 별개 여행으로 보아 FET가 과세된다.

국제출발세는 항공권이 판매되는 시점에서 과세되며, 그 세입은 “空港 및 航路信託基金”에 交付된다.

4. 航空貨物稅

화물운송에 대한 FET는 항공화물세(air freight tax)로 불리우며, 사업상 모든 종류의 항공기에 의한 國內貨物運送에 대하여 과세된다. 따라서, 화물의 수입·수출에 대하여는 과세가 되지 않으며, 2개 이상의 운송수단을 이용하여 화물을 수입·수출하는 경우 그 어느 운송수단이 국내수송부분만 담당하더라도 과세되지 않는다.

課稅要件이 국내여객운송에 대한 FET의 경우와 다른점은 美國內의 貨物運送에만 課稅되며, 미국으로부터 225마일 이내인 캐나다·멕시코의 지점에 대한 운송은 課稅對象이 되지 않는 점이다.

稅率은 1982. 9. 1이후 운송요금의 5%이었으나, 1990년 세입조정법에 의거 1990.11.10부터 6.25%로 引上되었다.[내국세입법Sec.4271(a)]

화물운송세는 운송료를 국내 또는 국외에서 지불되는지에 관계없이 과세되며 國外에서 지불되는 경우에는 마지막 운송을 담당하는 사업자가 貨主로부터 FET를 徵收해야 한다.

課稅對象인 화물에는 여객수화물 중량한도 초과분이 포함되지 않으며, 운송료에 화물운송대가 이외의 서비스대가가 포함되는 경우 그 서비스가 항공사에 의해서만 제공가능한 것이면 과세표준에 포함되며 기타 제3자가 수행할 수 있는 것이고 그 대가가 별도로 표시되면 課稅標準에서 除外된다.

세입의 使用處, 稅率引下計劃은 국내여객운송세의 경우와 같다.

5. 船舶旅客運送稅

FET의 課稅對象이 되는 선박여객운송(ship voyage for passengers)은 두가지의 경우 課稅對象이 되는 바, 그 첫번째가 16인용 이상의 선실(berth or stateroom)을 가진 商用旅客船으로서 미국내 항구를 출발하여 해상에서 一泊 이상을 지나는 경우이고, 두번째는 상용여객선으로 미국 영해밖 해상의 船上에서 도박을 하는 여객을 운송하는 경우이다.

선박여객운송에 대한 FET는 1990. 1. 1부터 신설되었으며, 세율은 定額稅로 여객 1인당 3\$이다. 선박이 영해밖으로 항해한 후 다른 국가의 항구에 정박하면서 여객을 하선시키고 하선한 여객이 그곳에서 숙박한 후 선박을 재승선하여 귀국하는 경우에는 往復便을 각각 別個의 課稅對象 航海로 보아 FET를 課稅한다.

6. 港灣管理稅

가. 課稅對象

항만관리세(harbor maintenance tax)는 1987. 4. 1부터 과세되기 시작하였으며, 商用船舶(commercial vessel)에 의한 화물(cargo)의 輸入·輸出에 대하여 課稅된다.

課稅對象인 화물에는 旅客(passengers)을 포함하나 벙커유, 선상비축품, 기타 장비 등 선박운행에 필수적인 물품과 포획한 어류 등은 포함하지 않는다.

상용선박에는 미국내 항구간 또는 미국과 인접국가의 항구간을 운행하는 定期旅客船(ferry)은 包含되지 않는다.

항만관리세는 항구의 사용(use of ports)에 대하여 부과되는데 “港口의 使用”이라함은 貨物을 積載(loading)하거나, 荷役(unloading)하는 것

을 말한다.

화물을 적재한 선박이 출발 후 미국내 다른 항구를 경유하더라도 항만관리세는 한번 밖에 과세되지 않는다.

항만관리세의 納稅義務者는 輸入의 경우 輸入者, 輸出의 경우 輸出者, 기타의 경우 託送者(shipper)이다.

나. 課稅標準 및 稅率

항만관리세의 납세의무 성립시기는 수출의 경우 선적하는 때, 기타의 경우 하역하는 때이다. 課稅標準은 貨物의 價額(value of cargo)인 바, 거래관련서류에 의하여 확인한 금액이다. 여객의 경우 운송 대가로 실제로 수령한 금액이며, 실제로 지급한 금액이 없는 경우에는 유사한 서비스의 시가를 적용한다.

항만유지세의 稅率은 1990년 이전에는 0.04%이었으나, 1990년 세입조정법에 의하여 1991. 1. 1부터 0.125%로 상승되었다.

다. 免 除

미국 본토(mainland)와 알래스카·하와이·기타 속령(possessions)간 화물의 운송에 따른 적재와 하역(단, 알래스카의 원유는 제외)에 대하여는 항만관리세가 면제된다. 또한, 미합중국정부의 화물에 대해서도 FET가 면제된다.

내국세입법Sec.4042에 의거 내륙수로세(inland waterway tax))가 부과되는 경우에 港灣管理稅는 二重課稅되지 않는다.

保稅區域을 경유하여 제3국으로 수출되는 물품도 課稅對象이 되지 않으며, 알래스카·하와이·기타 속령에서 선적된 화물을 다른 국가로 수출하기 위하여 미국 본토내 항구에서 換積하는 경우 운송의 모든 과정이 單一한 船荷證券에 의하여 이루어지면 항만관리세는 최초의 선적지

에서 한번만 과세되며, 환적항에서는 重複課稅되지 않는다.

非營利團體에 의하여 人道的目的 또는 開發支援目的으로 해외에 수송하기 위하여 선적하는 화물도 課稅對象이 아니다.

라. 港灣管理信託基金

항만관리세로 징수된 세금은 전액이 항만관리신탁기금(Harbor Maintenance Trust Fund)에 전입되어 연방정부의 항만 및 海水管理를 위한 다양한 비용에 사용된다.

V. 外國保險에 대한 課稅

1. 課稅對象

外國保險業者에게 지급하는 保險料(premium)가 課稅對象이 된다. 課稅對象인 보험 등은 다음 세가지로 분류된다. [내국세입법Sec.4371 (1) (2) (3)]

첫째, 보험증서(insurance policy : 다음 두번째 종류의 보험을 제외)와 보장(indemnity)·동일물대체(fidelity)·보증(surety)증서 또는 증명서·바인더·가계약서·영수증·메모·해외전보·서신이나 기타 수단으로서 그 명칭에 불구하고 保險契約의 性格을 가진 것이거나 保障·同一物代替·保證을 내용으로 하는 債務를 創造·持續·更新하는 것으로

① 非居住者인 外國人이나 外國인의 組合 또는 外國법인이 보험업자로서 발행하고, 그 보험업자가 사업을 수행할 수 있는 권한을 부여받은 州·屬領 또는 콜롬비아특별구 등에 駐在하는 보험업자의 직원 또는 대리인이 署名 또는 副署하지 않았으며,

② 內國法人·內國人組合 또는 美國의 거주자인 個人에게 또는 이들을 위하여 또는 이들의 이름으로 전부 또는 일부가 미국 영토내에 존재하는 장애·위험·손실 또는 부채를 負保하기 위한 목적

③ 外國法人·外國人組合 또는 非居住者인 개인에게 또는 이들을 위하여 또는 이들의 이름으로 전부가 미국영토내에 존재하는 장애·위험·손실 또는 부채를 負擔하기 위한 목적인 것과,

둘째, 생명·질병·사고보험과 연금계약(annuity contract) 또는 증명서·바인더·가계약서·영수증·메모·해외전보·서신이나 기타 수단으로서 그 명칭에 불구하고 保險契約이나 年金契約을 創造·持續 또는 更新하는 것으로서

① 非居住者인 外國人이나 外國인의 組合 또는 外國法人이 보험업자

로서 발행하고, 그 보험업자가 사업을 수행할 수 있는 권한을 부여받은 州·屬領 또는 콜럼비아특별구 등에 駐在하는 보험업자의 직원 또는 대리인이 署名 또는 副署하지 않았으며,

② 미국시민 또는 거주자에 관한 生命이나 障礙를 負保하기 위한 것으로서 보험가입자가 누구인지를 불문한다.

셋째, 재보험계약·증명서·바인더·가계약서·영수증·메모·해외전보·서신이나 기타 수단으로서 그 명칭에 불구하고 再保險契約을 創造·持續 또는 更新하는 것으로서,

① 非居住者인 外國人이나 外國인의 組合 또는 外國法人이 保險業者로서 발행하고, 그 보험업자가 사업을 수행할 수 있는 권한을 부여받은 州·屬領 또는 콜럼비아특별구 등에 駐在하는 보험업자의 직원 또는 대리인이 署名 또는 副署하지 않았으며,

② 위 첫째와 둘째 계약에 의하여 부여된 장애·위험·손실 또는 부채에 대하여 負保하는 것으로 再保險 加入者는 누구인지를 불문한다.

1989년 세입조정법은 이와같은 보험료에 대한 FET과세의 예외를 인정하였는 바, 보험업자 또는 재보험업자가 발행한 생명보험, 질병·사고보험, 연금계약으로 내국세입법Sec.842(b)에 의거 純投資所得(net investment income)에 所得稅가 課稅되는 경우에는 FET를 重複課稅하지 않도록 규정하였다.

외국에서 선적된 상품에 관하여 선적항으로부터 미국내 항구에서 하역이 완료될 때까지의 위험에 대하여 보험계약을 체결한 경우와 같이 負保한 危險의 全部가 아닌 一部分 美國領土內에 存在하는 경우에는 FET가 課稅되지 않는다.

기존의 보험계약의 負保範圍를 순전히 국외에서 이루어지는 거래분야에까지 擴大시키거나 기존의 契約期間을 延長하기 위하여 외국보험업자에게 지급하는 보험료는 課稅對象이다.

외국보험업자가 州·屬領 또는 콜럼비아특별구에 상주하는 직원 또는

대리인을 두고 현지에서 계약을 체결하는 경우에는 FET가 과세되지 않는다. 또한, 미국연방정부가 그 산하기관이 지급하는 보험료에 대하여는 FET가 免除된다.

2. 稅率·申告·納付

외국보험업자에게 지급하는 보험료에 대한 稅率은 다음과 같다.

〈表-5〉 보험료에 대한 FET 稅率(1\$당 稅額)

保 險 의 種 類	稅 率
• 손해보험계약과 보장·동일물대체·보증증서	4 ¢
• 생명·질병·사고보험과 연금계약	1 ¢
• 재보험	1 ¢

원래 보험료에 대한 FET는 印紙를 계약서에 첨부하는 방법으로 징수되었으나 1966. 1. 1부터 신고납부의 방법으로 변경되었다.

외국보험세의 납세의무는 외국보험업자, 재보험업자 또는 기타 비거주대리인, 모집인 또는 브로커에게 保險料를支給하는 때에 成立된다.

이들 외국보험업자 등에게 보험료를 지급하는 자는 每分期別로 FET를 申告納付해야하며, 고의로 이를 이행하지 않을 경우 세액의 2배 상당하는 罰科金을 물게된다.

VI. 賭博과 娛樂에 대한 課稅

도박과 오락에 대한 과세는 내기돈(wagers)에 대한 FET와 賭博職業稅(wagering occupational tax)로 구분된다.

1. 내기에 대한 FET

가. 課稅對象

課稅對象이 되는 내기돈은

첫째, 스포츠 행사나 기타 경기의 결과를 걸고 내기돈을 받는 사업을 수행하는 자에게 지급하는 내기돈

둘째, 이익획득을 목적으로 운영되는 내기풀(wagering pool)에 지급하는 앞의 첫째 종류의 내기돈

셋째, 이익획득을 목적으로 운영되는 복권에 지급되는 내기돈 등이다.[내국세입법Sec.4421]

앞의 첫번째와 두번째의 경우 課稅對象이 되는 스포츠 행사(sports events)는 그것이 아마추어·학생스포츠·프로인지 여부를 불문하며 경마, 자동차경주, 개달리기, 권투, 레슬링, 야구, 미식축구, 농구, 테니스, 골프, 육상 등을 포함한다. 기타 경기(contests)에는 스피드, 기술, 인내력, 인기, 정치, 힘, 외모 등과 관련된 것으로 총선거와 대통령예비선거, 대통령후보지명대회 결과, 댄스마라톤, 통나무굴리기, 장작패기, 무거운 것들기, 옥수수껍질벗기기, 미인대회 등이 포함된다.

내기돈을 받는 事業을 수행한다 함은 내기의 대상이 되는 스포츠행사나 기타 경기의 결과에 따라 이익을 얻거나 손실을 보게되는 위험(risk)을 부담하면서 내기돈을 받는 것을 業으로 하는 경우를 말하며, 단순히 社交的(social)이거나 친구간에 장난삼아 하는 것은 除外된다.

내기풀(wagering pool)로 課稅對象이 되는 것은 이익획득을 목적으로 운영되는 것으로서 스포츠행사나 기타 경기 또는 이와같은 행사나 경기의 시리즈(series)의 결과에 따라 1인 이상의 勝者(winning bettors)에게 賞을 배부하는 모든 방법을 포함한다.

課稅對象인 복권(lottery)은 당첨될 확률에 대하여 돈을 지급하거나 또는 기타 대가의 지급을 약속한 사람들 가운데서 당첨자를 가려내어 賞을 지급하는 모든 방법을 포함한다. 이 경우, 당첨자는 통상 輪形 추첨기나 어떤 사건의 결과에 따라 결정되는 숫자 또는 기호와 일치하는 票를 구입한 자를 가려내는 방법에 의해 결정된다.

課稅對象이 되는 내기는 營利目的인 것에 한정되므로, 사교클럽이 회원들 및 동행인들을 즐겁게 해 줄 목적으로 운영하고 내기돈으로 받은 돈의 전액을 시상금과 경비에 충당하는 경우에는 FET가 과세되지 않는다. 그러나 면세단체라 하더라도 營利를 목적으로 내기 또는 복권을 운영하면 課稅對象이 된다.

상인이 상품판매촉진을 목적으로 운영하는 내기의 경우 고객(상품구입자)이 내기에 참여하기 위하여 통상 商品購入價格을 超過하여 지급하였다고 인정되면 課稅對象이 된다.

課稅對象이 되는 내기에는 地域的인 制限이 있는데, 미국영토내에서 받는 내기돈, 미국영토내에 있는 사람이 美國市民이거나 美國居住者인 자에게 지급하는 내기돈(내기풀과 복권포함)을 과세대상으로 한다.

나. 課稅除外·免除

내국세입법Sec.4421(2)는 내기돈에 대한 과세가 되지 않는 두가지 경우를 규정하고 있는 바,

첫째, 내기돈의 支給, 勝者의 결정, 賞의 배부 등 모든 과정에 모든 내기 참가자가 立會하는 게임의 경우에는 FET가 과세되지 않는다. 이

에따라 빙고나 케노게임, 카드·주사위게임, 룰렛트나 잭블링윙즈 등에
거는 돈은 과세되지 않는다.

둘째로, 자선단체 또는 기타 단체로 聯邦所得稅가 免除되는 團體가
운영하는 추첨(drawing)방식의 복권에 대하여는 그 수익금이 주주나
기타 개인에게 귀속되지 않는 한 과세되지 않는다. 여기서, 추첨이라함
은 바퀴(wheel)나 기타 기구에 의한 단순한 방법만을 의미하며 행사나
사건의 결과에 따라 결정하는 방법은 추첨에 해당되지 않는다.

이밖에 FET가 免除되는 경우로는 州法에 의하여 허가를 받아 수수
료를 제외하고 수령한 내기돈 전부를 시상하는 방법으로 운영하는 도
박업자(parimutuel wagering enterprise), 코인(coin)으로 작동되는 기구,
州 산하기관이 州法에 의거 운영하는 사업 등이 있다.

다. 納稅義務者·稅率·申告·納付

내기돈에 대한 FET는 내기돈 또는 복권판매대금 등을 받는 사업자
이다. 납세의무는 내기사업자가 참가자로부터 내기돈을 받는 때에 성립
되며, 外上의 경우 내기에 참가하기로 승락한 때이다.

내기에 대한 FET의 課稅標準은 참가자가 위험(risk)부담을 하는 금
액으로 통상 사업자가 참가자로부터 수령하는 금액이며 附隨的인 請求
額이 있으면 이를 포함한다.

특정내기를 제3자와 공동위험부담으로 운영하는 경우 그 제3자에게
지급할 금액(laid-off wagers)은 課稅標準에서 공제된다.

내기돈에 대한 FET 稅率は 0.25% [내국세입법Sec.4401]이나 州法에
의하여 내기가 허용되지 않는 경우에는 1983. 6월 이전에 시행되던 2
%의 무거운 稅率이 적용된다.

내기돈에 대한 FET는 통상의 경우와는 다르게 每月의 課稅標準에
대하여 다음달 末日까지 申告·納付하여야 한다.

라. 記帳義務

내기사업을 운영하는 納稅義務者는 다음에 관한 毎日の 記録을 최소한 3년 동안 유지해야 한다.

- ① 내기돈으로 수령한 總額
- ② 각각의 행사·경기별 내기의 종류·유형별로 수령한 내기돈의 內譯
- ③ 등록사업장에서 수령한 내기돈 金額, 등록된 장소 이외에서 수령한 내기돈 금액, 제3자에게 분할지급할 내기돈 금액(laid-off wagers)
- ④ 특정내기의 공동운영자가 있는 경우 그들의 人的事項 및 支給한 金額
- ⑤ 내기참가자로부터 수령 또는 이들에게 청구한 FET稅額

2. 賭博職業稅

賭博職業稅(wagering occupational tax)는 第VI章 第1節에서 설명한 내기에 대한 FET의 納稅義務者와 내기에 대한 FET 納稅義務者인 제3자를 위하여 또는 그 제3자를 대리하여 내기돈을 받는 일을 하는자(도박업자의 직원, 대리인 등 포함)를 課稅對象으로 하여 우리나라의 자동차세와 비슷한 방법으로 과세된다.

賭博職業稅의 稅率은 1인당 연간 50 \$(1983. 6이전에는 500 \$)이며, 州法에 의하여 도박이 금지되는 경우에는 1인당 500 \$로 重課된다.

賭博職業稅는 과세년도별로 과세되는데, 과세년도는 7월 1일부터 다음해 6월 30일까지이다. 7월 1일부터 다음해 6월 30일 사이에 사업을 개시하는 경우에는 勤務月數에 따라 按分計算한 금액을 납부해야 하는데 이경우 근무일수가 1월미만인 달은 1월로 계산한다.

賭博職業稅는 납세필증(stemp)을 판매하는 방법으로 과세되는데, 납세필증은 1인당 1매를 과세년도 개시 이전에 구입하여 소지해야 한다.

납세필증은 一人專屬이므로 직원이 교체되는 경우 새로운 직원도 납세필증을 구입해야 한다. 납세필증에는 納稅義務者の 姓名, 事業場所在地(사업장이 없는 경우에는 住所地) 등이 기재된다.

賭博職業稅의 納付義務者は IRS에 등록을 필해야 하는데, 등록은 사업개시전에 신고서 서식과 겸용의 Form 11-C “Special Tax Return and Application for Registry-Wagering”에 의하여 사업장 관할세무서, 사업장이 없는 경우에는 주소지 관할세무서에 한다. 사업장도 주소지도 없는 경우에는 메릴랜드주 발티모아 세무서장에게 登錄해야 한다.

고의적으로 賭博職業稅의 납부, 신고 또는 기장을 하지 않거나, 세액을 포탈하려한 자는 刑事訴追되어 벌금 또는 징역형을 받게 되며, 세액에 상당하는 벌과금도 부과된다.

법으로 내기를 禁止하는 州에서 납세필증의 소지가 내기행위를 합법화시켜주는 것은 아니며 불법도박행위에 대해서는 州法에 의한 처벌대상이 된다. 다만, 自己負罪(self-incrimination)의 부당성을 들어 정당한 절차에 따라 違憲을 주장하는 경우에는 과세자료를 근거로 형사처벌을 할 수 없다는 聯邦大法院의 判例가 있다.

賭博職業稅는 가끔 隨時賦課(jeopardy assessment)의 방법으로 과세되는데 수시부과의 경우 IRS는 5일 이내에 수시부과 사실을 納稅義務者에게 通知하여야 한다.

VII. 트럭·버스 公共道路使用稅

1. 課稅對象

총중량이 55,000파운드 이상인 트럭, 버스 등 公共道路를 이용하는 자동차(highway motor vehicles)에 대하여 公共道路使用稅(highway use tax)가 부과된다.[내국세입법Sec.4481-4484]

총중량의 계산에 있어 통상적으로 公共道路用 자동차에 연결하여 사용되는 트레일러나 세미트레일러의 무게는 합산한다.

公共道路用 자동차라 함은 작동방법 여하에 불구하고 자체 추진모터에 의하여 작동되는 차량으로 公共道路 수송에 사용되는 것을 말하며 트롤리버스나 코우치, 기타 유사한 차량을 포함한다.

기본적으로 수송기능 이외의 건설, 제조, 농사, 채광, 굴착, 벌채 등을 위하여 特殊製作된 차량은 課稅除外된다.

“公共道路”는 聯邦道路, 州道路, 시가지, 기타 도로 등 私道를 제외한 미국내의 모든 도로를 포함하며 “이용(use)”은 자체작동모터에 의한 차량의 運轉을 뜻한다.

2. 納稅義務者

公共道路使用稅의 納稅義務者는 課稅對象車輛의 소유자로 등록된 자 또는 등록의무가 있는 자이다.[내국세입법Sec.4481(b)] 과세기간 중 등록자가 변경된 때에 새로운 등록자는 전의 등록자가 미납한 FET의 납세의무를 승계받는다. 차량등록은 州·屬領 또는 콜럼비아특별구의 법에 따라 차량이 사용되거나 소재하는 지역에서 해야되는데 州政府는 차량등록의 전제조건으로 公共道路使用稅를 납부한 증빙을 納稅義務者로부터 제출받아야 한다.

3. 課稅年度·稅率·申告·納付

公共道路使用稅는 과세년도(taxable year)별로 總重量에 따른 일정금액이 부과되는데, 과세년도는 7월 1일부터 다음해 6월 30일 까지이며 稅率은 다음과 같다.

〈表-6〉 公共道路使用稅 稅率

總 重 量	稅 率
55,000~75,000파운드	100 \$ + 55,000파운드를 초과하는 매 1,000파운드(또는 나머지)마다 22 \$
75,000파운드 이상	550 \$

과세년도 중간에 과세차량을 취득하여 사용한 경우에는 사용월수에 따라 연간세액은 안분계산하며, 이때 納稅義務者의 편의를 도모하기 위하여 제작된 稅率表(tax rate table)가 使用된다.

과세년도 중 차량중량이 증가된 경우 세액차액을 追加納付해야하나 중량이 감소된 경우에는 還給 또는 控除가 許容되지 않는다.

산림벌채장으로부터 벌목한 목재를 운반하는데 사용되는 차량에 대하여는 稅額의 25%가 輕減된다. 또한, 차량등록지가 미국에 인접한 국가인 경우에도 25%가 경감된 稅率이 적용된다.

公共道路使用稅의 신고는 차량을 사용개시한 달의 다음달 말일 이내에 Form2290에 의하여 하며, 신고시 세액을 함께 납부하여야 한다. 한 사람이 여러대의 차량을 사용하는 경우 한 개의 申告書에 의하여 신고하며, 세액은 적법한 신고의무를 이행함으로써 分割하여 納付할 수 있다.

4. 免除·記帳義務·施行期間

州 또는 州政府의 산하기관이 사용하는 차량과 연방정부가 사용하는

차량에 대하여는 公共道路使用稅가 免除된다.

도시의 시내버스(transit-type bus)와 연간 주행거리가 5,000마일 이하인 차량과 주로 농장에서 농사를 위하여 사용되는 차량으로 연간 주행거리가 75,000마일 이하인 차량도 FET가 免除된다.

公共道路使用稅의 課稅對象인 차량을 등록한 자는 차량의 사양, 總重量, 免除·減免要件該當內容, 기타 사항에 대한 기록을 FET의 납부일(또는 납부기한 중 빠른 날)로부터 3년간 주된 事業場 또는 便利하고 安全한 곳에 保管하여야 한다.

公共道路使用稅는 1995.10. 1부터 廢止될 예정이다.

VIII. 酒類·煙草에 대한 課稅

1. 알코홀세

알코홀세(alcohol taxes)로 불리우는 FET는 법에서 정한 제조자·소매자·도매자에게 과세되는 特別稅(special taxes 또는 직업세 : occupational taxes)와 증류주, 와인, 맥주(발효된 몰트 주류 : fermented malt liquors)에 부과되는 酒稅(excise taxes)의 두가지가 있다.

알코홀세는 規制와 歲入의 두가지 목적을 동시에 추구하기 위한 목적으로 과세되는데 우리의 경우와 마찬가지로 稅金의 逋脫을 防止하고 징수를 보장하기 위하여 제조와 판매에 대한 세밀한 規制와 監督을 법에 규정하고 있다. 증류·정제·양조·와인제조 등 사업을 하려고 하는 자는 사전에 IRS에 그 사실을 申告하고 세금의 납부와 관계법령의 준수를 보장하는 保證書를 제출하여야 한다.

가. 稅 率

特別稅는 양조업자, 증류주의 정제업자, 소매업자, 스틸와인의 제조 및 도매업자에게 1년 단위로 과세되는데 稅率은 다음과 같다.

〈表-7〉 特別稅의 稅率

事 業 者 의 種 類	稅 額(年 間)
증류주공장, 와인저장소, 보세와인창고, 과세된 와인 병입장소 소유자(매장소마다 과세), 양조업자	\$ 1,000
직접 과세기간 총수입금액이 50\$미만인 경우	\$ 500
주류 소매업자	\$ 250
주류 도매업자	\$ 500

酒稅는 從量稅이다. 課稅單位는 증류주의 경우 알코올 농도가 50% 이상인 경우 proof gallon, 24%초과 50%미만인 경우 wine gallon이며, 와인의 경우 알코올 농도가 24%이하이면 wine gallon(24%초과의 경우 증류주로 과세)이고, 맥주의 경우 barrel(31 gallons)이다. 1991. 1. 1부터 시행되는 인상된 酒稅의 稅率은 다음과 같다.

〈表-8〉 酒稅의 稅率

酒 種	課 稅 單 位	稅 率
증류주	proof gallon	\$ 13.50
수입향수(증류주함유)	wine gallon	\$ 13.50
스틸와인	wine gallon	
• 알콜농도 14%이하		\$ 1.07
• 알콜농도 14%초과 21%이하		\$ 1.57
• 알콜농도 21%초과	"	\$ 13.50
샴페인, 스파클링 와인	wine gallon	\$ 3.40
인공탄산와인	wine gallon	\$ 3.30
맥주류	barrel	\$ 7.00

소규모 국내 와인제조업자에 대하여는 10만 gallon까지 1gallon당 90¢의 稅額控除가 인정되나, 15만 gallon을 초과하면 세액공제를 체차로 환수하여 25만 gallon에 달하면 稅額控除는 없게 된다.

수입 또는 국내생산한 와인의 計量에 있어서 용기에 표시한 重量에 대하여 1.5%까지의 오차는 인정하며 이경우 重量 超過分에 대하여 별도로 과세하지 않는다.

나. 申告·納付

酒稅의 申告와 納付는 半月을 課稅期間으로 하여 이루어지며 주종별로 課稅期間 및 申告·納付期限은 다음〈表-9〉와 같다.

〈表-9〉 酒種別 課稅期間 및 申告期限

酒 種	課 稅 期 間	申 告 期 限
증 류 주	1기 매월 9일~23일	과세기간 종료후 3일(오후2시)이내
	2기 매월24일~익월8일	과세기간 종료후 2일(오후2시)이내
와 인	1기 매월 1일~15일	과세기간 종료후 3일 이내
	2기 매월16일~말일	"
맥 주	1기 매월 1일~15일	다음 과세기간 종료일 이내
	2기 매월16일~말일	"

맥주의 경우 課稅期間은 사업자의 사업일(bussinss day)이 2曆日 이상에 걸치는 경우 사업일의 개시를 기준으로 한다.

증류주공장의 소유자가 증류주나 와인을 병입(bottling) 또는 정제후 병입하기 위하여 병입장소로 이동시키는 경우 및 보세와인 저장소의 소유자에 대하여는 申告期限의 延長이 許容된다.

특정년도의 年間 酒稅額이 5백만 \$을 초과하는 경우 납세의무자는 다음년도 중 실제 납부하여야 할 세액의 규모에 불구하고 전년도 세액에 상당하는 금액을 聯邦準備銀行(Federal Reserve Bank : 미국의 중앙은행)에 전자송금방식에 의거 預置해야 한다.

이 경우 단일한 경영권에 의하여 통제되는 그룹의 회원사들에 대하여는 각 會員社의 生産量을 合計하여 예치 의무 여부를 판단해야 한다.

酒稅를 납부하거나 免除받기 이전에는 주류를 정부의 감시가 용이하게 세금이 납부가 보증되는 保稅區域內에만 저장할 수 있다. 酒稅를 납부한 병입주를 保稅區域밖으로 引取하는 경우에는 납세필증을 부착해야 하는데 1985. 1. 1부터 납세필증대신 병마개 또는 기타 不正防止 手段을 사용할 수 있도록 허용되었다.

다. 還給·免除

特別稅를 誤納한 경우에는 오납사실을 증명하는 서류와 함께 납세필증(special tax stamp)을 반납하면서 稅額의 還給을 請求할 수 있다.

증류한 酒類를 飲料이외의 목적에 使用하는 제조업자로서 특별세(년간 500\$)를 납부한 자는 생산한 酒類를 음료이외의 목적에 사용한 때를 기준으로 6개월 이내에 신청을 하면 일정금액(겔론당 \$11.50)을 환급받을 수 있다. 酒類를 輸出하는 경우에도 같은 금액이 還給된다.

미국내에서 판매목적으로 소지하고 있던 납세를 필한 酒類가 분실되거나, 판매불가능하게 변질된 경우 및 화재, 홍수, 사고 또는 기타 재해나 파괴행위, 악의의 비행(도난 제외)으로 인하여 파손되고 권한있는 공무원이 이를 확인한 경우에는 납부한 酒稅 및 關稅(250\$이상의 경우에 한함) 全額을 還給받을 수 있다.

증류된 酒類를 연방정부가 음료이외의 목적에 사용하기 위하여 세관으로부터 引取하는 경우 免稅로 반출할 수 있으며, 국내에서 생산된 酒類도 免稅로 구입된다. 연방정부 및 산하기관에 대하여는 特別稅도 免除된다.

教育機關이 시험·연구 목적으로 飲用이 불가능하도록 변질시킨 酒類를 연간 25겔론이하 구입하는 경우 그 교육기관에 대하여는 연간 250\$의 特別稅가 免除된다.

연료로 사용할 목적으로 연간 10,000 proof gallon 이하의 증류주를 생산하는 製造業者에 대하여는 증류주 공장소유자에게 부과되는 연간 1,000\$의 特別稅가 免除된다.

라. 罰 則

特別稅를 고의로 납부하지 않은 자에 대하여는 5,000\$이하의 罰金 또는 2년 이하의 懲役刑(또는 이들 벌금과 징역형의 併科)에 처할 수

있다.[내국세입법Sec.5691] 또한, 연방소득세의 경우와 같이 조세포탈, 신고지연, 무납부 등에 대하여 부과되는 벌칙도 함께 적용된다.

우리나라의 경우에도 문제가 되고 있는 비인기 품목의 끼워팔기(tie in sales)는 연방알코홀행정법(Federal Alcohol Administration Act)에 의하여 禁止된다.

2. 煙草稅

담배류에 대한 세금은 담배류의 製造者 또는 輸出者에 대하여 부과되는 特別稅(special taxes 또는 職業稅: occupational taxes)와, 시가, 권련, 권련마는 종지와 튜브의 제조 또는 수입에 대하여 부과되는 煙草稅(tobacco taxes)로 구분된다.

특정년도의 납부세액이 5백만 \$ 이상인 경우 納稅義務者는 다음년도 중 전년도 세액에 상당하는 금액을 전자송금방식에 의거 연방준비은행(Federal Reserve Bank)에 預置하여야 하며, 이 경우 동일한 경영권의 지배를 받는 그룹의 회원사들은 그 각각의 납부세액을 合算하여 예치 의무 여부를 判定한다.

가. 稅 率

特別稅의 稅率은 연간 1,000 \$이다. 1991. 1. 1부터 시행되는 煙草稅의 稅率은 다음〈表-10〉과 같다.

권련과 권련마는 종이 및 튜브의 경우 그 길이가 6.5인치를 초과하면 매 2.75인치와 나머지를 각 1개로 보아 세액을 계산하며, 코담배와 씹는 담배의 경우 1파운드 미만은 重量에 따라 세액을 안분계산한다. 1993. 1. 1부터 위 稅率은 다시 引上될 예정이다.

〈表-10〉 煙草稅 稅率

煙 草 의 種 類	課稅單位	稅 率
시 가		
• 1,000개피의 무게가 3파운드 이하	1,000개피당	93.75¢
• 1,000개피의 무게가 3파운드 초과	—	도매가격의 10.625 % (단, 1000개피당 25\$ 한도)
권 련		
• 1,000개피의 무게가 3파운드 이하	1,000개피당	\$ 10
• 1,000개피의 무게가 3파운드 초과	"	\$ 21
권련종이	50 매당	0.625¢
권련튜브	50 매당	1.25 ¢
無煙담배		
• 코담배	1파운드당	30¢
• 씹는담배	"	10¢
• 파이프담배	"	56.25¢

나. 免除·還給

製造者が 과세되는 연초류를 종업원의 消費나 試驗目的으로 사용하는 경우 제한된 량에 대하여 연초세가 免除된다. [내국세입법Sec.5074 (1)] 또한, 제조자가 자기가 생산한 연초류를 과세받지 않는 상태에서 다른 제조자의 保稅區域으로 이동시킬 수도 있다. 이 경우 연초류를 인수 받은 자가 納稅義務를 承繼하게 된다.

外國에 輸出하거나 Puerto Rico, Virgin Inlands 또는 미국 屬領으로 선적되는 연초류도 연초세가 免除된다. [내국세입법Sec.5074 (b)]

화재, 신고 또는 천재지변(도난제외)으로 인하여, 판매가 불가능하게 되거나 분실된 제품으로 이에 대한 연초세가 이미 納付된 경우, 納稅義務者는 그 사유가 발생한 날로부터 6개월 이내에 상당세액을 還給 또는 控除申請할 수 있다.

다. 罰 則

담배세 포탈 등에 대하여는 세법에 정한 벌칙이외에 民法·刑法上 處罰과 沒收 등이 규정되어 있다.

法令에 규정한 義務를 이행하지 않았거나 禁止한 事項을 행한 경우 1,000\$의 민법상 罰科金을 과징할 수 있고, 이러한 벌금대신 세액의 5%에 상당하는 벌과금을 연리 20%의 이자에 추가하여 부과할 수도 있다.

형사처벌의 경우 罰金 10,000\$ 또는 5年 以下の 懲役(또는 이들의 병과)에 처할 수 있는 6가지 경우를 정하고 있는데 이들은 불법적인 사업수행, 신고의무 불이행 또는 허위신고, 세액의 납부거부 또는 회피, 불법적인 과세물품의 처분, 과세물품의 불법적인 구입·수령·소지 또는 판매, 팩(pack)을 비우기전의 마트·라벨·경고문의 파괴·훼손·절단 등이 다.

과세당국은 법에서 요구하는 라벨이나 경고문 등을 넣지 않고, 포장한 제품을 沒收할 수 있으며, 납세자가 기장·신고의무를 불이행하거나 세금의 납부거부, 포탈 등을 시도한 경우 납세자의 사업장내의 동산을 押收할 수 있다.

또한, 불법적으로 연초생산을 영위한 경우 그 업자의 사업장내 기계, 장치 등을 포함한 동산은 물론 土地와 建物도 沒收 할 수 있다.

[내국세입법Sec.5763]

IX. 機關銃과 기타 火器에 대한 課稅

화기에 대한 세금은 제조자에 대한 FET에서 설명한 피스톨, 리벌버, 일반 엽총과 라이플, 탄환과 탄창에 대한 것[내국세입법Sec.4181] 이외에 특정한 화기와 파괴도구의 “移轉”(transfer)에 대하여 印紙稅(stamp tax)로 부과되는 FET, 특정한 화기와 파괴도구의 製造者에게 印紙稅로 부과되는 FET 및 특정한 화기와 파괴도구의 製造者·수입자·딜러에게 부과되는 職業稅(occupational tax)의 세가지가 있다. [내국세입법Sec. 5801~5872]

화기에 관한 세금의 부과징수는 1990.11. 5자로 국세청장에게서 “알코홀·담배·화기국장(Director of the Bureau of Alcohol, Tobacco and Firearms)”의 所管으로 移管되었다.

이러한, 화기에 대한 세금은 기본적으로 갱(gangster)들이 사용하는 타일의 무기 使用을 抑制하는데 목적이 있다.

1. 火器移轉稅

미국내에서 소유권이 이전되는 특정한 화기에 대하여 매 이전시마다 200 \$, 또는 5 \$의 火器移轉稅(firearms transfer tax)가 부과된다. 200 \$의 세금이 적용되는 火器類는 다음과 같다.

- ① 銃身の 길이가 18인치 미만인 엽총
- ② 엽총을 개조하여 만든 무기로 전체길이 26인치 미만이거나 총신의 길이가 18인치 미만인 것
- ③ 총신의 길이가 16인치 미만인 라이플
- ④ 라이플을 개조하여 만든 무기로 전체길이가 26인치 미만이거나 총신의 길이가 16인치 미만인 것
- ⑤ 기관총(machinegun)

⑥ 어느 종류의 총에 사용하는 것인지 불구하고 머플러(muffler)나 消音器

⑦ 폭탄·수류탄·로켓트·미사일·지뢰·기타 유사한 파괴도구

5\$의 세금이 부과되는 火器類는 다음과 같다.

① 기타 무기 또는 도구로 사람의 몸에 숨기는 것이 가능하며, 폭발 에너지를 통하여 총탄의 발사가 가능한 것

② 피스톨 또는 리벌버로 엽총탄을 발사할 수 있도록 고안 또는 개조된 구경을 가진 총신을 가진 것

③ 12인치 이상 18인치 미만 길이의 엽총과 라이플을 교합한 총신을 가진 무기로 수동에 의한 재장전 없이 어느 총신으로 부터라도 1발을 발사할 수 있는 것

화기류 이전세의 納稅義務者는 讓渡者(transferer)이며, 화기의 양도는 財務省의 事前承認을 받아야 된다. 정부는 국가화기법(National Firearms Act)에 따라 연방정부의 소유 또는 통제하에 있지 않은 동법에 규정하는 모든 무기류에 대하여 통합등록부(central registry 공식명칭은 “전국화기등록 및 이전기록 : National Firearms Registration and Transfer Record”)를 유지관리해야 한다.

이 등록부에는 특정화기의 식별번호, 등록일자, 소유자의 인적사항 등이 기록되는데 火器의 所持를 統制하는 手段으로 이용된다.

2. 特定火器의 製造稅

앞에서 설명한 화기이전세의 課稅對象이 되는 무기류를 제조하는 자는 1점당 200\$의 세금을 납부해야 한다.

그러나 화기제조사업을 수행하기 위하여 일정한 요건을 갖추고 등록한 제조업자가 제조하는 경우와 연방·주·지방정부나 범죄수사에 종사하는 그 산하 경찰단체가 직접 제조하거나 이들을 위하여 제3자가 화

기를 제조하는 경우에는 課稅對象에서 除外된다.

화기제조자에 대한 세금은 印紙購入의 방식으로 納付된다.

3. 職業稅

화기류 직업세(occupational tax)는 화기류 이전세의 課稅對象인 화기류의 수입자·제조자·딜러가 事業을 開始할 때 및 사업개시후 每年 7월 1일 이전에 納付해야 한다.

직업세의 稅率은 200\$의 이전세가 적용되는 화기류의 경우 다음과 같다.

－ 수입자 또는 제조자	년간	500\$
－ 전당업자를 포함한 딜러	"	200\$

5\$의 화기류 이전세가 부과되는 화기류의 경우 稅率은 다음과 같다.

－ 수입자 또는 제조자	년간	25\$
－ 전당업자를 포함한 딜러	"	10\$

課稅對象인 화기류의 수입자, 제조자, 딜러는 매년 7월 1일 이전에 管轄稅務署長에게 登錄을 필해야 한다.

4. 非課稅·免除

18인치 이상의 총신을 가진 엽총, 16인치 이상의 라이플은 화기류 이전세가 免除된다.(단, 제조자세에서 설명한 11% FET의 課稅對象임) 또한, 골동품이나 장식품도 이전세 課稅對象이 되지 않는다.

화기류의 양수자가 聯邦 또는 州政府이거나 그 산하단체(경찰기구포함)인 경우 화기이전세가 免除된다.

輸出하는 화기류에 대하여도 이전세가 免除되며 등록된 화기류의 수

입자·제조자·딜러가 다른 수입자·제조자·딜러에게 화기류를 이전하는 경우에도 이전세는 과세되지 않는다.

화기류의 수입자·제조자·딜러가 전적으로 연방정부 및 산하기관을 상대로 또는 이들을 대리하여 거래를 하는 경우에는 職業稅와 製造稅가 免除된다.

5. 罰 則

직업세를 내지 않거나 登錄을 필하지 않고 화기류 事業을 수행하는 경우, 법에 위반하여 화기를 수령·소유하거나 移轉·製造하는 경우, 등록되지 아니한 화기류를 수령·소유하는 경우 등 국가화기법령을 위반한 경우에는 유죄평결을 받으면 1,000\$이하의 罰金 또는 10年이하의 懲役(또는 이들 벌금과 징역형의 병과)의 처벌을 받게 된다.

X. 特定基金을 造成하기 위한 税金

지금까지 설명한 각종 FET도 도로·항만 등 공공시설의 유지·개선, 산업재해보상, 환경오염의 제거 등 특정기금에 사용되는 경우가 많았으나, 이 장에서 설명하는 FET는 천연자원의 생산자·수입자·사용자들이 종사하는 사업의 성격상 발생하게 되는 특정한 費用에 즉시 充當할 수 있는 基金을 造成하기 위하여 부과되는 것으로 國際深海條約基金稅(International Deep Seabed Treaty Fund Tax), 危險物質슈퍼基金稅(Hazardous Substance Superfund Tax), 法人環境稅(Corporate Environmental Tax) 등이다.

1. 國際深海條約基金

이 세금은 미국이 체결하게 될 深海條約(deep seabed treaty)의 시행시 美國政府의 出捐基金을 조성하기 위하여 과세되었으나 1989년에 廢止되었다. [내국세입법Sec.4495]

이 FET의 課稅標準은 納稅義務者인 사업자가 채굴한 자원중 상업적 가치가 있는 금속과 광물질의 公正市場價格(fair market value)의 20%이며 稅率의 3.75%였다.

2. 危險物質슈퍼基金

이 FET는 당초 1980년부터 위험물질대응세입법(Hazardous Substance Response Revenue Act)에 의거 설립된 위험물질대응신탁기금(Hazardous Substance Response Trust Fund)을 조성하기 위하여 과세되었는데 동 기금의 설립목적은 化學物質貯藏所의 清掃와 危害廢棄物汚染을 除去하기 위한 비용을 마련하기 위한 것이었다.

1987년부터 기금의 명칭이 “危險物質슈퍼基金信託基金(Hazardous Substance Superfund Trust Fund)”으로 변경되었으며, 그 재원은 다음에 설명할 석유세, 화학물질세, 수입화학물질과생물세, 법인환경세와 1980년 종합환경대응보상부채법(Comprehensive Environmental Responce Compensation and Liability Act : CERCLA)상 수입금액 및 연방예산에서 1987년부터 1991년사이에 支援되는 2억5천만 \$로 調達된다.

1990년 세입조정법은 위험물질슈퍼기금신탁기금의 조성 및 관련세금의 施行期限을 당초의 1991년말에서 1995년말로 4년간 延長하였으며 基金造成限度도 66억5천만 \$에서 119억7천만 \$으로 引上하였다. 이 세법 시행기간 이전에 기금조성이 한도에 달하는 경우에는 관련세법의 시행기한이 앞당겨진다.

가. 石油稅

석유세(petroleum tax)는 국내생산 또는 수입되는 原油와 石油製品에 대하여 1배럴당 9.7¢의 율로 과세된다.[내국세입법Sec.4661]

原油의 경우 1989.12.11이전의 稅率은 국내생산분이 8.2¢, 수입분이 11.4¢이었다.

나. 化學物質稅

특정한 化學物質을 판매 또는 사용하는 제조자·생산자·수입자는 각 化學物質 종류(42종)별로 정한 稅率(1t당 정액세)에 따라 化學物質稅(chemical feedstock tax)를 납부하여야 한다. 과세대상인 化學物質과 稅率은 다음(表-11)과 같다.

다. 輸入化學物質派生物稅

법에서 정한 50종류의 輸入化學物質派生物(imported chemical

〈表-11〉 化學物質의 種類別 稅率

化學物質의 種類	稅率 (1t 당 稅額)
Acetylene	\$ 4.87
Benzene	4.87
Butane	4.87
Butylene	4.87
Butadiene	4.87
Ethylene	4.87
Methane	3.44
Naphthalene	4.87
Propylene	4.87
Toluene	4.87
Xylene	4.87
Ammonia	2.64
Antimony	4.45
Antimony trioxide	3.75
Arsenic	4.45
Arsenic trioxide	3.41
Barium sulfide	2.30
Bromide	4.45
Cadmium	4.45
Chlorine	2.70
Chromium	4.45
Chromite	1.52
Potassium dichromate	1.69
Sodium dichromate	1.87
Cobalt	4.45
Cupric sulfate	1.87
Cupric oxide	3.59
Cuprous oxide	3.97
Hydrochloric acid	0.29
Hydrogen fluoride	4.23
Lead oxide	4.14
Mercury	4.45
Nickel	4.45
Phosphorus	4.45
Stannous chloride	2.85
Stannic chloride	2.12
Zinc chloride	2.22
Zinc sulfate	1.90
Potassium hydroxide	0.22
Sodium hydroxide	0.28
Sulfuric acid	0.26
Nitric acid	0.24

化學物質稅의 과세단위인 1t은 2,000파운드를 말한다.

derivatives)에 대하여 1989년부터 새로이 FET가 과세되기 시작했다.

이들 輸入化學物質派生物에 대하여는 化學物質稅의 課稅對象인 물질을 미국내에서 派生物의 원료로 제조·생산에 사용하기 위하여 판매하였을 때 부과되는 化學物質稅 상당액이 FET로 부과된다.

輸入者가 과세의 근거가 될 자료를 제공하지 않는 경우에는 미국내에서의 소비·사용·저장을 위하여 수입하는 때의 鑑定價格을 기준으로 5%의 FET를 부과하게 된다

課稅對象인 化學物質派生物은 化學物質稅 課稅對象인 물질이 중량 또는 금액기준으로 派生物의 50%를 초과하는 것이며, 50%를 초과하여 課稅對象이 되는지 여부는 재무장관, 환경청장, 관세청장이 가장 일반적인 방법에 의하여 측정한 후 결정하게 된다.

라. 法人環境稅

法人環境稅(corporate environmental tax)는 모든 법인이 납세의무자이며, 연방소득세법에 의한 最低限稅(alternative minimum tax : AMT) 課稅標準인 소득이 2백만 \$을 초과하는 경우 그 초과분의 0.12%를 부과 징수한다.

法人環境稅 계산시 課稅標準이 되는 AMT소득에서 營業損失과 환경세금액 자체는 공제되지 않는다. 法人環境稅는 법인이 소득세 신고납부에 있어 실제로 최저한세 납부대상인지 또는 정규적 계산방법에 의한 납부대상인지 여부에 관계없이 과세된다.

3. 油類汚染負擔稅

내국세입법 Sec.4611에 의거 석유세가 과세되는 원유와 석유제품에 대하여 1987년부터 1배럴당 1.3¢의 油類汚染負擔稅(oil spill liability

tax)가 부과되었다. 이 세금으로 징수되는 금액은 “유류오염부담신탁기금(Oil Spill Liability Trust Fund)”에 이전되어 海上油類汚染除去費用으로 使用된다.

1990년 세입조정법은 稅率을 1배럴당 5¢로 引上하였으며 당초 旅行期間인 1989년말을 1994년말로 延長하였다.

유류오염부담세는 신탁기금이입액이 10억 \$를 초과하게 되는 경우 그 초과(예정)일이 속하는 分期末日로부터 90일이 되는 날부터 施行이 停止된다.

4. 오존破壞化學物質稅

1989년 세입조정법에 의거 1990년부터 오존破壞化學物質(ozonedepleting chemicals)에 대하여 FET가 부과된다.

FET 부과대상은 生産者·製造者에 의한 오존과괴물질의 판매·사용 및 제조·생산시 오존과괴물질을 사용한 제품의 輸入者에 의한 판매·사용행위이다.

미국은 지구 오존층의 과괴현상에 대하여 우려하고 있는 공업국가들이 체결한 몬트리올 조약(Montreal Protocol)의 締約國으로서 이와같은

〈表-12〉 年度別 오존破壞化學物質 基本稅額

年 度	基 本 稅 額 (1과운드당)	
	當初課題對象物質	追加課稅對象物質
1990	\$ 1.37	—
1991	1.37	\$ 1.37
1992	1.67	1.37
1993	2.65	1.67
1994	2.65	3.00
1995	3.10	3.10

1996년이후에는 매년마다 45¢씩 基本稅額이 引上된다.

오존파괴물질에 대한 과세를 통하여 그 代替物質의 開發을 促進하려고 있다.

課稅對象인 化學物質은 냉장고 축매제·분무제 등에 흔히 사용되는 CFCs(Chlorofluorocarbons)와 halon이 주종을 이루고 있다.

당초 이 세법의 시행이후 과세품목이 추가되고 있는데 세액은 품목

〈表-13〉 課稅對象 오존破壞物質 및 오존破壞指數

과세대상 오존파괴물질	오존 파괴지수
(1990당초지정분)	
CFC-11	1.0
CFC-12	1.0
CFC-113	0.8
CFC-114	1.0
CFC-115	0.6
Halon-1211	3.0
Halon-1301	10.0
Halon-2402	6.0
(1991추가지정분)	
carbon tetrachloride	1.1
methyl chloroform	0.1
CFC-13	1.0
CFC-111	1.0
CFC-112	1.0
CFC-211	1.0
CFC-212	1.0
CFC-213	1.0
CFC-214	1.0
CFC-215	1.0
CFC-216	1.0
CFC-217	1.0

별 기본세액에 오존破壞指數를 곱하여 계산한다.

基本稅額(base tax amount)은 課稅對象物質 1과운드당 세액을 정한 것인데 1989년 세입조정법에 의거 당초 課稅對象으로 정한 물질과 1990년 세입조정법에 의하여 추가된 물질에 대하여 각각 다음〈表-12〉와 같다.

오존破壞指數(ozone-depletion factor)는 1kg의 CFC-11이 오존을 파괴하는 정도에 대한 해당 물질 1kg의 오존破壞程度 比率이다.

현재 課稅對象으로 되어 있는 오존破壞物質과 각 물질별 오존破壞指數는 〈表-13〉과 같다.

XI. 聯邦消費稅의 申告와 納付

본장에서는 미국연방소비세 전반에 관하여 신고와 납부절차, 환급, 조사 등 신고사후관리, 불복청구, 기장의무, 벌칙 등에 대하여 概括적으로 檢討하고자 한다.

1. 申 告

FET는 納稅畢證 판매의 방법으로 과세되는 직업세(occupational tax)의 경우를 제외하고는 일반적으로 納稅者의 自進申告(returns filed by taxpayers)에 의하여 징수한다. FET 징수의 權限과 責任은 國稅廳(Internal Revenue Service : IRS)에 있다.

FET 신고는 통상 “Form 720”으로 알려진 서식에 의하여 하게 되는데, 첨부된 작성방법에 따라 각종 FET별로 세액을 산출하게 되며 해당 사항이 없는 경우에는 “zero” 또는 “none”이라고 표시하여야 申告의 效力이 있다.

신고서에는 식별이 가능하도록 ID number를 기재하도록 되어 있는데 개인의 경우 社會保障計定番號(social security account number), 기타의 경우 使用人 識別番號(employer identification number)를 사용해야 한다.

FET가 免除되는 거래의 경우 納稅義務者가 관련증빙을 보유하고 있으면 신고시 이를 課稅標準에서 제외시켜도 된다. 신고시 相關증빙이 구비되어 있지 않아 세액을 납부하였다가 나중에 증빙을 확보한 경우에는 추후 납부할 세액에서 控除하거나 還給받을 수 있다.

販賣價格을 기준으로 과세하는 세금의 경우 과세물품의 수송·운반·보험·설치와 관련하여 발생된 비용이 판매가격에 포함되어 있으면 그 금액을 직접 감액할 수 있으며, 당초 판매후 매출에누리 등의 사유로

가격이 재조정된 경우에는 그 재조정된 가액을 當初價格에서 減額하거나, 당초 가격대로 신고하고 감액상당액에 대한 세금에 대하여 控除 또는 還給請求할 수 있다.

FET 신고서는 원칙적으로 매 4분기를 課稅期間으로 하여 1년간 4회 제출해야 되는데, 각 課稅期間別 申告期限은 課稅期間終了 翌月말일까지이나, 다음에 설명할 豫納義務를 충실히 이행한 경우에는 申告期限이 10일간 연장되며, 항공운송 및 통신에 관한 세금의 경우에는 申告期限이 별도로 翌월 말일까지로 정하여져 있다. 각 課稅期間別 申告期限은 다음과 같다.

〈表-14〉 課稅期間別 申告期限

課 稅 期 間	一般의인 경우	豫納義務履行의 경우	航空運送 및 通信稅
1~ 3월	4월 30일	5월 10일	5월 31일
4~ 6월	7월 31일	8월 10일	8월 31일
7~ 9월	10월 31일	11월 10일	11월 30일
10~12월	1월 31일	2월 10일	2월 28일

納稅者가 세법에 정한 예납의무를 이행하지 않은 경우 세무서장은 납세자에 대하여 매월 또는 半月單位로 월 2회 FET申告書を 제출할 것을 명할 수 있는 바, 이 경우에 申告期限은 다음과 같다.

〈表-15〉 매월 또는 월 2회 신고시 申告期限

申告對象期間	申 告 期 限		
	製造·小賣 기타	施設·用役	電話·航空事業者
매 월	익월 15일	익월 15일	익월 15일
매 반 월	익반월 10일째날	익반월 2일째날	익월 2일째날

신고기한 말일이 토요일, 일요일 또는 법정공휴일인 경우 그 다음날

로 延長된다.

2. 納 付

FET는 정부의 부과고지없이 納稅義務者가 自進納付해야 한다.

월간의 세액이 100\$을 超過하는 경우에는 매월에 대한 세액을 익월 말일 이내에 연방준비은행 또는 기타 국고수납기관에 豫納해야 한다. 매분기의 마지막 달과 월간세액이 100\$이하인 경우에는 예납을 하지 않아도 된다.

直前分期의 어느 한 달이라도 납부해야 할 소매세 또는 제조세의 세액이 2,000\$을 초과하는 경우에는 다음 분기중 월2회(매월 9일과 24일) FET를 예납해야 하는데, 다음의 경우에는 이 예납기한에 대한 예외가 다음과 같이 인정된다.

① 항공운송 또는 통신에 대한 FET의 경우 納稅義務者가 세금을(고객으로부터) 징수하거나 징수한 것으로 간주되는 半月의 경과후 3일째 되는 은행일(banking day) 이내(항공운송 또는 통신에 대한 FET는 탑승권을 판매하거나 요금의 청구를 한 반월의 익익반월 중 고객으로부터 徵收한 것으로 看做된다.)

② 개솔린세의 경우 1일 평균 생산량이 1,000barrel이하인 납세의무자에 대하여 예납기한을 5일간 延長(매월 14일, 29일)

③ 외국보험업자에 대한 FET의 경우 1~15일에 대한 세금은 익월 1일, 16~말일에 대한 세금은 익월 15이내

納付期限 2일 이전에 세금의 豫納을 위한 송금을 한 경우에는 수납기관이 이를 기한경과후에 수령하였더라도 適法한 期限內에 납부한 것으로 인정되나, 1984. 8. 1이후부터 월 1회이상 예납의무자가 2만\$ 이상을 납부하는 경우에는 이 원칙이 적용되지 않는다.

예납의무가 없는 納稅者는 매분기에 대한 세금을 申告期限까지 관할

세무서장 또는 서비스센터에 직접 送金해야 한다.

3. 調査와 追徴

가. 申告書 處理

稅務署長 또는 지방서비스센터장(Director of a Regional Service Center)에 申告書가 접수되면, 먼저 서식의 적정여부, 계산오류 등에 대한 점검을 하며, 계산상 오류가 발견되면 納稅者에게 그 사실을 통보하고 最少納付稅額을 告知하거나 超過納付稅額을 還給하게 된다.

과소납부혐의가 있는 申告書는 調査課(Examination Division)에 인계되며, 업무부담능력에 따라 가장 혐의가 짙은 申告書부터 書面 또는 實地調査를 실시한다.

나. 調査 및 稅額의 確定

조사는 書面調査(office examination)와 實地調査(field examination)로 구분된다.

書面調査의 경우 조사직원이 納稅義務者에게 대하여 의심스러운 점에 대하여 소명하고 관련증빙을 제출할 것을 書面으로 요구하게 되며 경우에 따라서는 稅務署 등에 出席하여 인터뷰에 응할 것을 要求하기도 한다.

實地調査의 경우 納稅義務者의 사업장 등에 출장하여 帳簿와 證憑을 調査한다.

세무공무원(revenue agent)은 조사에 있어 納稅義務者의 FET 신고내용에 포함되는 사항과 관련이 있는 장부, 문서, 기록, 메모 등을 調査하고, 調査와 관련된 證據를 蒐集하며, 宜할 수 있는 權限을 갖고 있다.

조사공무원은 조사결과에 따라 다음 네가지 중 한가지 내용의 調査報告書를 作成한다.

- ① 신고시인
- ② 착오 또는 추가적인 세액의 확인
- ③ 초과납부의 인정
- ④ 환급·공제 또는 감면신청의 부인

위 ②, ③, ④의 경우 조사자가 지적한 사항에 대하여 納稅義務者が 同意한 때를 제외하고는 稅務署長은 納稅者에 대하여 적출내용을 기술한 통보서인 “30-day letter”를 送付한다.

稅務署長은 이 통보서에 의하여 적출내용에 대하여 納稅義務者が 동의하는 경우 同意書 또는 不服請求拋棄書를 제출한 것과 동의하지 않는 경우 不服請求權이 있음을 알린다.

여기에서 설명한 절차는 刑事訴追가 진행중인 사건에 대하여는 적용되지 않는다.

다. 不 · 服

조사가 종료되면 納稅義務者は 申告書 내용의 변경 요구나 분쟁의 해결을 위하여 선택 가능한 대안을 통지받게 되는데, 납세의무자는 불복청구 담당직원과의 面談要請을 통하여 통지내용에 대한 불복을 제기할 수 있다.

종전에 불복절차는 2단계(세무서와 지방청)이었으나, 1978년부터 單段階로 변경되었다. 불복청구처리는 7개 지방청별로 지방청장 산하에 있는 審査局長(Regional Director of Appeals)의 소관이다. 實施調査로서 추정예상세액이 2,500 \$ 이하인 경우, 納稅義務者は 담당직원(Appeals officer)에 대하여 비공식적인 既時不服을 청구할 수 있다. 기타의 경우에는 書面으로 不服請求를 해야 한다.

불복청구서에는 僞證의 경우 處罰을 감수한다는 서약하에 세무당국이 적출한 사항 중 納稅義務者가 불복하는 모든 사항에 대하여 關聯事實을 記述해야 한다.

稅務署長은 불복청구서를 검토한 다음 심사과에 넘기기전에 추가적인 調査·事實確認이 必要한지 여부를 검토해야 한다.

다툼이 대상이된 법령의 적용에 대하여 稅務署長은 국세청장에게 有權解釋(technical advice)을 요구할 수 있다. 納稅義務者는 納稅署長에 대하여 법적용에 일관성이 없다든지 특정한 사안이 매우 복잡하고 흔히 발생되지 않는 것이라는 이유를 들어 국세청장의 有權解釋을 받을 것을 요청할 수 있으며, 稅務署長이 이를 거부하는 경우에는 직접 有權解釋을 요청할 권리를 갖는다. 국세청장의 有權解釋은 稅務署長의 처분을 기속한다.

稅務署長은 정부의 이익을 보호하기 위하여 세액의 즉시부과, 징수가 필요하다고 인정되는 경우, 隨時賦課(jeopardy assessment)를 할 수 있다.[내국세입법Sec.6282]

수시부과를 받은 納稅義務者는 고지세액에 상당하는 금액이상의 納稅擔保를 提供하고, 세액의 징수를 정상적인 納付期限까지 연장시킬 수 있다. 수시부과된 세금을 납부하지 않고 납세담보도 제공하지 않는 경우 정부는 재산을 押留하고 處分하여 세액을 充當할 수 있다.

심사과에서는 형사소추된 건에 대해서는 심사할 권한이 없다. 심사과의 심사결과에 대하여 納稅者가 수궁하는 경우 納稅者는 同意書에 署名하여야 하며, 納稅者가 수궁하지 않는 경우 사건은 법소정의 告知·徵收를 행하도록 소관 稅務署長에게 이송된다.

가산세 이자를 포함한 총추가세액이 20萬\$를 초과하는 경우 사건은 內國稅 合同委員會(Joint Committee on Internal Revenue Taxation)에서 심사하게 된다.

4. 告知·賦課除斥期間

조사와 불복의 절차가 종료되면 稅務署長은 과소납부세액에 대한 고지 또는 초과납부세액의 환급을 한다. 세액고지의 경우 納稅義務者는 고지세액을 10일 이내에 납부하여야 한다. 납세의무자는 세액고지에 불복하는 경우 法院에 訴訟을 제기할 수 있다. 稅務署長의 세액고지는 司法節次上 正當한 것으로 推定되며, 이의 부당함에 대한 立證責任은 納稅義務者에게 있다.

정부는 신고일로부터 3년 이내에 過小納付稅額을 告知해야 한다. 納稅畢證에 의하여 납부하는 세금(stamp tax)의 경우 세금의 일부를 납부하였으면 그날로부터 3년 이내 과소납부한 세금을 부과하여야 하고, 세금을 전혀 납부하지 않았으면 언제라도 제한없이 과소납부세액을 부과할 수 있다. 課稅期間인 한 분기(quarter)의 과소납부세액이 신고세액의 25%를 초과하는 경우에 賦課除斥期間은 6년으로 延長된다.

부과제척기간의 경과가 임박한 경우 稅務署長은 納稅義務者와 賦課除斥期間의 適用을 排除하는 合意(waiver agreement)를 할 수 있다. 이 경우 부과제척기간은 합의한 날로부터 6개월간 延長된다.

納稅義務者가 세금을 고객으로부터 징수하여 납부하는 세금의 경우 擔稅者인 顧客이 稅金의 納付를 拒否하여 징수할 수 없을 때에는 納稅義務者는 그 사실을 稅務署長에게 신고해야 한다. 이 경우 稅務署長은 담세자인 고객에게 직접 稅金을 賦課하여 징수한다.

국세청장이나 권한있는 세무공무원은 納稅者의 조세채무와 관련하여 최종적인 合意(closing agreement)를 할 수 있다.[내국세입법Sec.7121] 사기, 공무원의 불법행위, 중요한 사실의 착오 등이 있는 경우를 제외하고 이와같은 합의는 最終的이고 決定的이다.

내국세입법상 발생하는 民事 또는 刑事事件에 관하여 국세청장은 기소 이전에 納稅者와 和解(compromises)를 할 수 있으며 기소된 이후에

는 법무장관이 화해할 수 있다. 화해는 정부와 納稅者의 양보에 의하여 이루어지며 민사채무의 경우 그 채무 또는 징수에 관하여 애매한 점이 있을 때, 형사사건의 경우에는 고의가 아닌 規制的 規定(regulatory provisions) 위반의 경우에만 가능하다. 화해는 納稅者가 管轄稅務署長에게 申請해야 한다.

5. 罰 則

納稅者가 고의 없이 FET신고를 하지 않은 경우 매월(1월 미만은 1월로 계산) 5%, 최고 25%까지의 申告不誠實加算稅가 부과되며, 세액의 납부를 하지 않은 경우에는 매월(1월 미만은 1월로 계산) 0.5%, 최고 25%까지의 納付不誠實加算稅가 부과된다.

이와함께 納稅者는 재무성 3개월 만기공채(Treasury bill) 이자율에 3%를 가산한 利子を 支拂해야 한다.

초과납부세액 還給의 경우 재무성 3개월 만기공채이자율에 2%를 가산한 利子が 支給된다.

納稅者가 고의로 FET신고를 기피한 때에는 매월 5%의 가산세 대신 15%, 최고 75%까지의 故意不誠實申告加算稅가 賦課된다.

納稅者가 월1회 또는 월2회 豫納義務를 성실하게 이행하지 않은 때에는 납부지연기간에 따라 다음의 加算稅가 賦課된다.

— 납부지연일수	5일이내	;	2%
— "	6~15일	;	5%
— "	16일이상	;	10%

納稅義務者가 예납불이행으로 인하여 체납고지를 받은 날로부터 10일 또는 수시부과에 의한 納付期限 중 빠른 날 이내에 세액을 예납하지 않은 경우에는 15%의 加算稅가 賦課된다.

신고·납부·예납·불성실가산세는 정당한 이유가 있고, 의도적인 의무 해태가 아닌 경우에는 免除받을 수 있다.

納稅畢證 판매에 의하여 징수하는 세금의 경우 納付不誠實加算稅率は 50%이다. 규칙이나 규정을 무시함으로 인하여 발생하는 正確性和 관련된(accuracy-related) 과소납부에 대하여는 20%의 加算稅가 追加된다.

이와같은 행정벌이외에 刑事事件으로 訴追되어 有罪判決을 받은 경우 고의로 조세의 부과를 회피하거나 납부를 기피하려 한 자는 10만\$ (법인의 경우 50만\$)이하의 罰金이나 5年이하의 懲役(또는 이들 刑의 併科)에 처할 수 있으며 허위신고, 과세물품을 은닉한 자 등도 10만\$ (법인의 경우 50만\$) 이하의 罰金 또는 3年이하의 懲役(또는 이들 刑의 併科)에 처할 수 있다.

□ 参 考 文 献 □

- *1991 U.S. Excise Tax Guide*. Commerce Clearing House, Inc., Chicago, 1991.
- McCarthy, Clarence F., Crumbly, D.Larry, and Davis, P.Michael. *Federal Income Tax*. Prentice-Hall, New Jersey, 1988.
- Pratt, James W. et al. *Federal Taxation*(1988 Edition). Dame Publication, Inc., Houston, 1987.
- Commissioner of Internal Revenue Service, 1991 *Annual Report*.
- *Tax Reform Bill of 1986-Conference Bill*. Commerce Clearing House, Inc., Chicago, 1986.
- *Tax Reform Bill of 1986-Conference Explanation*. Commerce Clearing House, Inc., Chicago, 1986.

獨逸의 消費課稅制度

李 哲 松

(本研究所 研究委員・漢陽大教授・法博)

獨
逸

目 次

I. 序 論	225
1. 附加價值稅의 歷史	225
2. 附加價值稅의 성격	227
가. 消費稅	227
나. 附加價值稅	227
3. EC附加價值稅制의 調和	228
가. ECSC의 租稅論爭	228
나. Rome 條約	229
다. 附加價值稅 指針	230
라. 附加價值稅制 調和의 意思決定	233
마. 유럽 統合法과 統合白書上의 附加價值稅制 調和	234
II. 納稅義務者	240
1. 意 義	240
2. 收入目的의 營業的·職業的 活動	240
가. 營業的·職業的 活動	240
나. 收入目的	241
다. 持續性	242
3. 獨立性	242
가. 自然人的 非獨立性	243
나. 機關會社	244
4. 公法人의 納稅義務	247
5. 共同事業者	248

III. 課稅權의 範圍	250
1. 課稅權의 地域的 範圍	250
2. 消費地課稅原則	250
IV. 課稅法來	251
1. 總 說	251
가. 販賣의 意義	251
나. 課稅去來와 非課稅去來	252
2. 제3자에 대한 對價附供給(Leistungs-Umsatz)	253
가. 供給의 意義	253
나. 財貨의 供給	254
다. 기타 供給	261
라. 混合供給	270
마. 事業의 讓渡(Geschäftsveräußerung)	271
3. 從業員에 대한 供給	272
4. 自家供給	273
가. 意 義	273
나. 自家消費의 유형	274
5. 出資者消費	275
6. 輸 入	277
V. 非課稅와 還給	278
1. 買入稅額控除가 가능한 非課稅去來	278
2. 買入稅額控除가 제한되는 非課稅去來(域外供給)	278

3. 控除不可能한 非課稅去來	280
4. 非課稅의 拋棄	283
가. 拋棄의 要件	283
나. 拋棄possible한 去來의 範圍	284
다. 예 외	284
5. 還 給	285
 VI. 供給價額의 算定	286
1. 原則：支給對價(Entgelt)	286
2. 交換供給時의 供給價額	287
3. 營業讓渡時의 供給價額	287
4. 自家供給 등	289
가. 購入價格 適用	290
나. 總費用 適用	290
다. 支出額 適用	290
라. 最低計算法(Mindestbemessungsgrundlage)	291
 VII. 課 稅	292
1. 稅 率	292
2. 買入稅額控除	292
3. 計算書의 作成	292
4. 課稅期間	293
5. 零細企業者에 대한 特例	293
6. 標準率에 의한 課稅	294

表 目 次

〈表-1〉 EC各國의 附加價值稅率	235
〈表-2〉 輸出財貨에 대한 現行 課稅와 白書上 課稅의 比較 ...	237
〈表-3〉 EC委員會의 提案內容	239
〈表-4〉 1968年 이후의 附加價值稅率 變動	292

I. 序 論

1. 附加價值稅의 歷史

독일에서는 이미 中世時代에 지방별로 附加價值에 대하여 課稅하는 초보적인 稅制가 존재했던 것으로 알려져 있다. 과세대상은 財貨가 生産者로부터 消費者에게 이전하는 것이었다. 그러다가 內國關稅, 市場稅, 流通稅 등 間接稅(Akzise)¹⁾의 형태로 비교적 세련된 개념을 갖추게 된 것은 17세기에서 19세기초에 이르는 기간이었다.

그러다가 제1차 세계대전 중이었던 1916년 6월 26일에 商業的으로 거래하는 商品, 製品의 供給에 대해 稅率 1,000분의 1의 商品稅(Warenumsatztempelabgabe)가 신설되었다. 이어 1918년 7월 26일 賣上稅法의 제정으로 賣上稅가 帝國의 독자적인 國稅의 성격을 갖기에 이르렀다. 課稅對象은 自由職業所得者를 제외한 自營事業者가 행하는 일체의 給付行爲였다. 당시의 基準稅率은 1,000분의 5의 비례세율이었는데, 1919년 12월 24일에는 이를 1,000분의 15로 높이고, 아울러 自由職業所得者에게도 과세하게 되었다.

1918년의 賣上稅는 全段階外形課稅(Allphasen-Bruttoumsatzsteuer)형식을 취했으므로 모든 中間流通過程이 과세대상으로 파악되었으며 累積效果가 있었다. 그리하여 하나의 財貨 또는 用役의 공급에 과해지는 賣上稅의 총부담은 그 과정에 개입하는 자들의 支給對價에 의해 결정되었다. 그 결과 原始生産에서 消費에 이르기까지 去來段階가 많으면 많을수록 附加價值稅의 총부담은 더 늘어나게 된다. 이러한 누적효과는 事業者들로 하여금 稅負擔을 줄이기 위하여 供給活動의 垂直段階를 축

1) Akzise는 원래 中世 독일에서 稅金을 告知하는 방법으로 나무조각에 稅額을 새겨 넣고 이를 쪼개어 반쪽은 납세자에게 주고 나머지 반쪽은 세무서가 보존하였던데서 유래하는 말이다.

소시키고 供給의 다양한 中間過程을 통합시키도록 유도하는 결과를 가져왔다. 결국 1918년 賣上稅는 競爭中立에 失敗했고 經濟界의 集中運動을 가져왔다.

그래서 賣上稅의 累積效果를 완화하기 위하여 1935년에 이르러 이른바 都賣業者特例制度(Großhandelsprivileg)가 신설되었다. 당시 일반 賣上稅의 基準稅率이 100분의 2였으나 商人間의 供給(都賣去來)에 대해서는 1,000분의 5의 輕減稅率을 적용하였던 것이다. 이 稅率은 基準稅率의 變動에 連動하여 1945년에 基準稅率이 100분의 3이 되었을 때 100분의 0.75, 1951년에 基準稅率이 100분의 4로 되었을 때 100분의 1로 인상되었다. 稅率이 引上되면서 당연히 賣上稅의 累積效果와 營業費用에서 차지하는 비중이 커지고 아울러 賣上稅가 物價에 지대한 영향을 주기에 이르렀다.

이같이 바람직하지 못한 累積效果를 제거하기 위하여 賣上稅制의 改革이 시도되었다. 그 방법의 하나로 한때 供給行爲를 流通단계수별로 구분하여 과세를 달리하는 방법도 도입되었다. 그 후 EEC의 附加價值稅 調和를 위한 指針이 나오자, 同指針이 채택한 前段階買入稅額控除方式의 總賣上稅(Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug)를 따르기로 하고 1967년 5월 29일 새로운 賣上稅法(Umsatzsteuergesetz)을 제정하여 1968년 1월 1일부터 시행하였다. 이것이 오늘날 附加價值稅(Mehrwertsteuer)라 불리는 것이나, 정확한 명칭은 아니다. 同稅를 과세함에 있어서 附加價值를 계산하는 작업이 따르는 것은 아니고, 여전히 販賣行爲 자체를 과세대상으로 하기 때문이다. 하지만 前段階買入稅額을 공제함으로써 종전에 문제되었던 賣上稅의 累積效果를 제거하려는 목적은 달성되었다. 그러나 零細事業者에게는 종전과 같이 全段階外形課稅를 하고 있다.

1977년 5월 17일 EC委員會는 加盟國간의 附加價值稅制의 調和를 위해 제6차 指針을 발하였는데, 이 指針에서는 모든 會員國들이 同指針에

따라 1978년말까지 國內法을 改正하도록 정하였다. 獨逸에서는 1979년 11월 26일 同EC指針에 따른 新附加價值稅法을 제정하였고, 1980년 1월 1일부터 시행하고 있으며, 그후 수차례의 部分 改正이 있었다.²⁾

2. 附加價值稅의 성격

가. 消費稅

附加價值稅(賣上稅)는 所得의 處分에 대한 課稅를 목적으로 하는 一般消費稅이다. 商品의 消費, 用役의 利用 등에 과세함으로써 同稅의 목적을 달성한다. 원칙적으로 消費者가 지급하는 商品·用役의 對價를 課稅標準으로 과약한다. 對價의 지급이 다르지 않는 自家消費(Eigenverbrauch) 역시 課稅對象이 된다. 그러므로 일반적으로 所得은 2회에 걸쳐 과세된다고 할 수 있다. 우선 所得이 발생하면 所得稅를 과세하고, 2차로 그 처분에 대해 消費稅로 과세하는 것이다. 이같이 2회에 걸친 課稅를 통해 所得稅와 消費稅가 각기 갖고 있는 長短點이 상호 보완되는 것이다.³⁾

附加價值稅는 消費에 대한 租稅이지만, 課稅技術上 事業者(供給者)에게 納稅義務를 과한다. 하지만 事業者는 賣上稅額에서 買入稅額을 공제하여 납부의무를 이행함으로써 名目的인 納稅義務者에 머물고, 실제의 租稅負擔은 전부 消費者에게 轉嫁되는 것이다. 이 점 우리 附加價值稅와 차이가 없다.

나. 附加價值稅

2) 이상 附加價值稅의 歷史는 Dziadkowski, Umsatzsteuer, 3.Aufl., Oldenbourg, SS.3-5.
Dieter Pohmer/Pflugmann-Hohlstein, 25Jahre Nettoumsatzsteuer in Deutschland, Umsatzsteuer Rundschau, Nr.2 S.37.

3) Tipke/Lang, Steuerrecht, 13. völlig überarbeitete Aufl., Dr. Otto Schmidt, 1991, S. 528.

앞서 소개한 바와 같이 1968년 이전의 賣上稅에서는 財貨나 用役의 모든 단계에서 賣上稅를 과세하고 前段階 納付稅額의 控除制度가 없었으므로 각 段階에서의 供給者는 완결적으로 納稅義務를 부담하였다. 그리고 이 賣上稅를 다음 段階의 供給者에게 轉嫁시킴으로서 累積效果가 발생하였다. 즉 어느 재화의 최종 消費者는 각 단계별로 성립한 供給價의 총합제액에 세율을 곱한 금액과 같은 賣上稅를 부담하였던 것이다.

1968년 EC指針에 따라 성립한 新法下에서는 前段階買入稅額控除制度가 도입됨으로써 이같은 累積效果가 제거되었고, 附加價值稅라는 별칭으로 부르게 되었다. 그러나 新法도 우리나라의 附加價值稅와 마찬가지로 각 단계별 附加價值를 계산하여 과세하는 것이 아니라, 각 단계별 供給對價를 과세표준으로 삼는 까닭에 순수한 의미의 附加價值稅는 아니다.

3. EC附加價值稅制의 調和

가. ECSC의 租稅論爭

최초의 歐洲共同體라 할 수 있는 유럽石炭·鐵鋼共同體(European Coal and Steel Community : ECSC)의 발족당시에만 해도 輸出入關稅를 폐지하고, 政府의 輸出補助金 支給을 금지하는 정도 외에는 稅制를 調和시키려는 별다른 노력을 하지 않았고 同條約에도 이에 관한 언급이 없었다. 그러나 ECSC가 발족하고 1년정도가 지난 후, 이른바 ECSC 租稅論爭(ECSC Tax Dispute)이라 하여 수출품에 관한 間接稅의 國境調整問題(border tax adjustment)를 둘러싸고 중요한 論爭이 벌어졌다.

이 論爭의 주된 當事者는 프랑스와 독일이었다. 兩國간의 工產品 무역에서는 독일은 수출, 프랑스는 수입국의 입장이었으므로 비교적 높은 稅率의 附加價值稅制를 가지고 있었던 프랑스는 消費地課稅原則(destination principle)을 주장한 반면, 비교적 낮은 稅率의 累積的 賣上稅制

를 가지고 있던 독일은 原產地課稅原則(origin principle)을 주장하였다. ECSC는 이 문제를 해결하기 위해 연구팀을 구성하였는 바, 同 研究委員會의 보고서(보통 연구위원장이었던 팀버겐(Timbergen)의 이름을 따서 ‘팀버겐 報告書’라 부른다)에서는 다음과 같은 요지의 결론을 내렸다.⁴⁾

消費地課稅原則이든 原產地課稅原則이든 어느 하나를 모든 商品에 대해 공통적으로 채택한다면 競爭을 歪曲시키지 않을 것이나, 商品에 따라 다른 原則을 적용한다면 각국의 똑같은 商品에 똑같은 原則을 적용하고 또 같은 稅率과 같은 基準에 의해 課稅하지 않는 한 商品간에 代替性이 생겨 競爭을 왜곡시키게 될 것이다. 그러나 각국이 똑같은 稅率과 똑같은 課稅기준을 채택한다는 것은 현실적으로 기대하기 어려우므로 결국 어느 하나의 課稅원칙을 택해야만 할 것인데, 현재 문제가 된 것은 石炭과 鐵鑛이고, 이에 관해서는 이미 消費地課稅가 會員國간에 慣行化된 터이므로 消費地課稅原則을 채택할 것을 추천한다.

ECSC는 팀버겐보고서의 추천을 받아들여 ECSC의 관련 商品에 관해 消費地課稅原則을 채택하였던 바, 이것이 후술하는 바와 같이 EC附加 價値稅에서 消費地課稅原則을 택하게 된 이론적 배경이 되었다.

나. Rome 條約

EC間接稅의 調和가 본격적으로 거론된 것은 유럽經濟共同體(European Economic Community : EEC)를 결성하면서 부터이다. 각 會員國마다 갖고 있는 附加價値稅 등의 間接稅는 國境을 넘는 財貨나 서비스의 去來에 대해 가장 강력하고 효과적인 統制措置이다. 더욱이 각국마다 稅種이나 稅率, 課稅範圍 등이 상이한 데서 오는 交流의 障礙效果는 대단히 크다. 그러므로 財貨나 서비스의 자유로운 交流를 위해서는 會員國간의 間接稅의 調和가 최우선적으로 해결해야 할 과제라는데 異論이

4) A. Easson, Tax Law and Policy in the EEC, Sweet & Maxwell, 1980, pp. 85-86.

없다. 그리하여 일찍이 EEC를 창설할 당시 로마條約 제95조 내지 제99조에서 다음과 같은 규정을 두어 間接稅의 調和를 약속하였다.

(1) 保護課稅 등의 금지

제95조에서는 域內國家(EEC가맹국)로부터의 輸入品에 대해 同種의 自國商品에 대한 稅額보다 높은 稅額을 과세하는 것을 금지하였으며, 아울러 自國商品의 生産을 보호하기 위해 輸入品에 대해 과세할 수 없도록 규정하였다.

(2) 輸出還給制限

제96조에서는 會員國이 다른 會員國에 輸出하는 商品에 대해 國內에서 과해진 間接稅를 초과하는 稅額을 還給해 줄 수 없게 하였다.

(3) 間接稅의 調和推進

間接稅調和와 관련해 가장 중요한 조문은 제99조이다. 同條는 EC委員會로 하여금 共同市場의 造成을 위해 필요한 범위에서 賣上稅, 消費稅, 기타 모든 間接稅를 조화시키기 위한 方案을 추진하도록 규정하였다. 이 규정에 의해 그간 間接稅를 조화시키기 위한 노력이 행해졌는데, 구체적으로는 EC委員會의 提案(proposal)에 의해 EC理事會가 만장일치로 附加價值稅 指針(Directive)을 발하는 식으로 조화시켜 왔다.

다. 附加價值稅 指針

(1) 第1指針과 第2指針

1967년 4월 11일 通稱 附加價值稅 第1指針과 第2指針이 동시에 발해졌다. 第1指針의 정식명칭은 「賣上稅에 관한 會員國立法의 調和를 위한 EC理事會 第1指針」⁵⁾인데, ① 각 회원국의 現行 賣上稅를 폐지하고 共通의 附加價值稅를 채택할 것, ② 附加價值稅의 채택을 위한 國內立法

5) First Council Directive of April 11, 1967, on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes(J.O. 1967. 1301).

을 1970년 1월 1일까지 종료할 것, ③ 附加價值稅는 前段階買入稅額控除方式의 多段階課稅方式으로 하되, 협의에 의해 都賣段階까지 한정시키고 獨自的인 小賣段階課稅를 선택할 수 있다는 것, ④ EC委員會는 1968년말까지 賣上稅調和의 최종목표인 租稅國境의 廢止를 위한 방법과 시기를 EC理事會에 제안할 것 등을 규정하였다.

第2指針의 정식명칭은 「共通附加價值稅의 適用을 위한 賣上稅의 構造와 節次에 관한 EC理事會 第2指針」⁶⁾인데, 共通의 附加價值稅制가 지녀야 할 구체적인 課稅要件, 즉 ① 課稅對象, ② 納稅義務者, ③ 課稅標準, ④ 輸出免稅, ⑤ 前段階稅額控除, ⑥ 記帳義務 등을 규정하고 있다.

第2指針은 共通附加價值稅制의 완전한 成文모델을 제시했다는 意義 외에, 종래 貿易去來에 장애가 되었던 累積性을 갖는 舊多段階稅의 폐지를 결정했다는 점에서 중대한 의의를 가지며, 각 단계별로 買入稅額控除方式(tax-from-tax method)를 채택함으로써 經濟的 中立性을 확보한 점이 특색이다.

이 第2指針은 後述하는 第6指針으로 代替되어 現代 EC附加價值稅制가 되었다.

(2) 第3, 4, 5指針

第3, 4, 5指針은 第2指針에서 정한 稅制調和를 각국이 國內立法으로 수용함에 있어 일부국가의 사정을 감안하여 적용을 유예하는 내용이다. 第3指針(1969. 12.9)은 이탈리아와 벨기에에 대해, 第4指針(1971.12.20)은 다시 이탈리아에 대해, 第5指針은 재차 이탈리아에 대해 일정기간 적용을 유예하였다.

(3) 第6指針

1973년 英國, 아일랜드, 덴마크가 새로 EC에 가입함에 따라 이들 국

6) Second Council Directive of April 11, 1967, on the harmonisation of Member States concerning turnover taxes structure and procedures for application of common system or value added tax(J.O. 1967, 1303).

가들도 第1, 2指針에서 마련한 共通附加價值稅制를 도입하게 되었다. 한편 1970년 EC理事會의 決定으로 EC固有財源에 附加價值稅를 포함시키게 되었는데, 이를 시행하기 위해서는 각국의 附加價值稅制가 통일된 내용을 지녀야 하며 특히 課稅基準의 統一이 불가결한 前提이다. 그리하여 1973년에 EC委員會는 第2指針의 內容을 흡수하고 이에 共通의 課稅基準를 강화하는 內容의 第6指針을 제안하였다. 그러나 英國과 아일랜드 등의 국가에서는 生活必需品에 대해 폭넓은 零稅率을 적용하고 있었으므로 이를 관철하기가 어려웠다. 그래서 다시 會員의 選擇을 폭넓게 인정하는 內容으로 수정하여 1977년 5월 1일 第6指針으로 확정·발표하였다.⁷⁾

(4) 이후의 指針

第6指針 이후의 지침 중 일부는 會員國들의 사정으로 共通附加價值稅制의 國內法 受容이 지연됨에 따라 그 연기를 허용하는 내용이다. 그러므로 附加價值稅制의 內容에 실질적인 변화를 가져오는 것 몇 가지만 소개한다.

(가) 第7指針案: 中古品, 藝術品, 골동품 등의 課稅가 국가마다 상이하므로 이를 통일하기 위한 것인데, 理事會의 決議를 얻지 못하고 EC會員國의 案으로 머물러 있다.

(나) 第10指針: 第6指針중 제9조를 개정하여 動產의 國外리스(cross-border leasing)도 財貨의 供給으로 보고 附加價值稅를 과세하게 하였다.

(다) 기타 指針案: 第12指針案은 事業上의 飲食料, 숙박비 등 사업상의 소비에 대해 稅額控除의 적용을 제안하는 것이고, 第14指針案은 정기적인 附加價值稅 신고를 선언한 수입업자에 대해 通關節次를 간소화하는 것이고, 第16指針案은 會員國에 거주하는 個人이 취득한 財貨가 他國에 수출될 경우 생기는 이중과세효과를 방지하려는 것이고, 第18指針案은 第6指針에 의해 인정되고 있는 非課稅特例措置를 財政的·社會

7) 이상 Encyclopedia of European community Law, C15-107(introduction).

的 影響이 적은 것부터 점차 폐지하려는 것이고, 第19指針案은 非課稅 범위를 확실하게 하기 위해 非課稅에 관련된 國家施設, 運送形態 등 몇 가지 개념의 정의를 명확히 하려는 것인데, 이 案들은 EC理事會에 제안된 채 아직 채택되지 않고 있다.

(5) 新稅率 指針

1992년 10월 19일에 발해진 指針에서는 가맹국들의 基準稅率을 15%로 하고, 가맹국들은 5%를 하회하지 않는 범위에서 하나 또는 두가지의 輕減稅率을 둘 수 있게 하였다.

라. 附加價值稅制 調和의 意思決定

附加價值稅制의 調和를 실현하는데 가장 중요한 變數는 그에 필요한 意思決定이므로 그 意思決定構造를 파악하는 것은 EC附加價值稅制의 課稅方向을 이해하는데 있어서 實體的인 내용 못지 않게 중요하다.

附加價值稅制의 調和는 EC가 調和指針(Directive)을 發하고 각국이 이를 國內法으로 수용함으로써 실현된다. EC가 指針을 발하면 회원국은 이에 拘束되므로 EC가 指針을 발하는 것이 우선 중요하다. EC指針은 EC委員會가 提案하고 EC理事會가 EC議會의 諮問을 받아 決議함으로써 제정된다.

EC委員會는 會員國의 政府間協定에 의해 선발되는데, 英·獨·佛·伊·스페인과 같은 大國으로부터는 각 2인씩 선임되고 기타 國家의 出身은 각 1인씩이다. 그러나 EC委員은 일단 선임되면, 出身國의 利害에 관계없이 共同體 전체의 利益을 위해 직무를 수행해야 한다. 그러므로 EC會員國의 提案自體는 일응 EC統合指向의인 내용을 갖는다고 할 수 있다.

그러나 決定的인 意思決定은 EC理事會에서 이루어지는데, EC理事會는 각 會員國의 政府代表로 구성되므로 여기서 각국의 利益이 代辯된다.

EC理事會 구성원들의 성격이 이와 같으므로 議案에 관해 각국의 利害가 불일치한 때에는 合意에 도달하기 어려울 때가 많다. 과거에는 만

장일치에 의해 法案을 통과시키는 것이 관행화되었으므로 未決되는 안건이 대단히 많았다. 따라서 이러한 非效率을 제거하기 위하여 1987년 7월 1일 로마條約의 改正條約(單一議定書)에 의해 새로운 의사결정방식을 채택하였다. 일종의 加重多數決이라 할 수 있는 방법으로서 會員國의 人口·GDP 등의 기준에 의해 會員國간에 상이한 議決權을 配定하여 총 議決權을 76개로 하고 이 중 54표의 찬성과 동시에 8개국의 찬성으로 議案을 가결시키도록 하였다.

그러나 아직도 일부 중요한 안건은 전체 會員國의 만장일치로 가결하게 되어 있으며, 間接稅 등 稅制에 관한 議案도 만장일치에 의하게 되어 있다.⁸⁾ 그러므로 附加價值稅制의 調和는 각국의 利害가 一致하거나 또는 상당히 접근하지 않는 한 실현되기 어려운 면이 있다. 그간의 指針에서 나타난 附加價值稅制의 調和案 중 정작 調和實現에 決定的으로 중요한 제도에 있어서는 會員國의 광범한 재량을 허용하는 예외를 둔 것도 이상과 같은 意思決定構造에 기인한다.

마. 유럽 統合法과 統合白書上的 附加價值稅制 調和

EC는 제2차 및 제6차 附加價值稅指針을 통해 공통의 間接稅課稅의 基盤을 마련하였다. 그러나 同指針은 각국의 침해한 利害의 對立에 부딪혀 附加價值稅의 課稅要件중 상당한 부분을 각국의 自律에 맡기는 형태로 낙찰되었으므로 아직 共同市場의 형성에 부합하는 共通의 間接稅로서는 크게 미흡하다. 그리하여 유럽統合法은 로마조약 제99조 및 관련 條文을 개정하여 1992년을 시한으로 공동시장의 구축을 확보하기 위해 필요한 범위에서 間接稅의 調和를 위해 필요한 立法을 할 것을 규정하였으며,⁹⁾ 이에 기해 EC委員會는 統合白書에서 共同市場의 完結을 위해 추진해야 할 사항의 일부로서 附加價值稅와 消費稅의 調和方

8) Single Act 제17조 ; EEC Treaty 제99조.

9) Single Act 제17조 ; EEC Treaty 제8조 A, 제99조.

案을 제시하고 있다. 여기서는 역내의 課稅國境을 제거한다는 목표아래 (removal of fiscal frontiers) 間接稅에 관해 과거 未決事項으로 남아 있던 項目들의 完決的인 調和方案을 내놓고 있다. 이하 그 개요를 설명한다.

(1) 稅率의 차이

間接稅의 調和에 있어 가장 큰 장애요인은 각 회원국의 稅率의 차이이다. 稅率의 차이는 低稅率國家의 生産者에게 우월한 경쟁력을 부여함으로써 각국의 生産자들의 경쟁력을 왜곡시키기 때문이다. 會員國들의 現行 附加價值稅率은 매우 다양하여, 基準稅率만 하더라도 제일 낮은 룩셈부르크(12%)와 제일 높은 에이레(25%)는 13%의 차를 보이고 있다(〈表-1〉참조). 여기다 나라에 따라서 指定去來에 대해 指定稅率을 38%(이탈리아)나 매기고 있는가 하면 2%로 輕減하기도 하고, 零稅率의 對象도 구구하다. 이같은 稅率의 多樣性은 財貨·서비스의 域內交流에 결정적인 장애가 되므로 과거에도 稅率을 統一하려는 노력이 꾸준히 행해져 왔으며, 이번 統合白書에서도 附加價值稅率의 接近을 건의하고 있다.¹⁰⁾

〈表-1〉 EC 각국의 附加價值稅率

(單位: %)

國 家	基 準 稅 率	特 別 稅 率	輕 減 稅 率
벨 기 에	19	25, 33	6, 7
덴 마 크	22	—	—
서 독	14	—	7
그 리 스	18	36	6
스 페 인	13.5	33	6
프 랑 스	18.6	28	5.5
에 이 레	25	—	2, 5, 10
이 탈 리 아	19	38	4, 9
룩셈부르크	12	—	3, 6
네 덜 란 드	18.5	—	6
포 르 투 갈	17	30	8
영 국	15	—	—

10) Proposals for Eighteenth Directive on the harmonisation of the laws of the Member States on turnover taxes-abolition of certain derogations provided for in Article 28(3) of Directive 77/388.

統合白書の 건의내용을 보면, 모든 會員國은 하나의 基準稅率과 單一한 輕減稅率의 두 단계의 稅率만 유지하는 것으로 하고, 基準稅率은 4%내지 9%로 하는 것이다. 그리고 輕減稅率은 술을 제외한 음·식료품, 冷暖房을 위한 에너지제품, 수도, 약품, 冊, 신문, 정기간행물, 그리고 여객운송에 한하여 적용하고 기타의 모든 財貨나 用役의 供給에 基準稅率을 적용할 것을 건의하고 있다.

그러나 記述한 바와 같이 1992년 10월 19일자 指針에서 基準稅率을 15%로 하고 한가지 또는 두가지의 輕減稅率(5%이상)을 적용할 수 있게 하였다.

(2) 消費地課稅의 修正과 附加價值稅의 國家間 決濟

第6指針에 의하면 外國으로 輸出하는 財貨는 消費地課稅原則에 의하여 零稅率을 적용하게 되어 있다. 그리고 輸入國에서 輸入時에 附加價值稅를 과하고(border control) 다시 國內에서 유통될 때 附加價值稅를 과한다.

이 제도는 輸出地國에 있어서 附加價值稅制의 中立性을 저해하는 한편, 消費地國에서는 독자적인 附加價值稅率의 고집을 가능하게 하였다. 따라서 白書는 附加價值稅는 販賣되는 곳에서 그 장소의 稅率에 의해 과세되도록 함으로써 附加價值稅의 中立性을 기하고 會員國간의 稅率의 平準化를 유도하는 것이다.

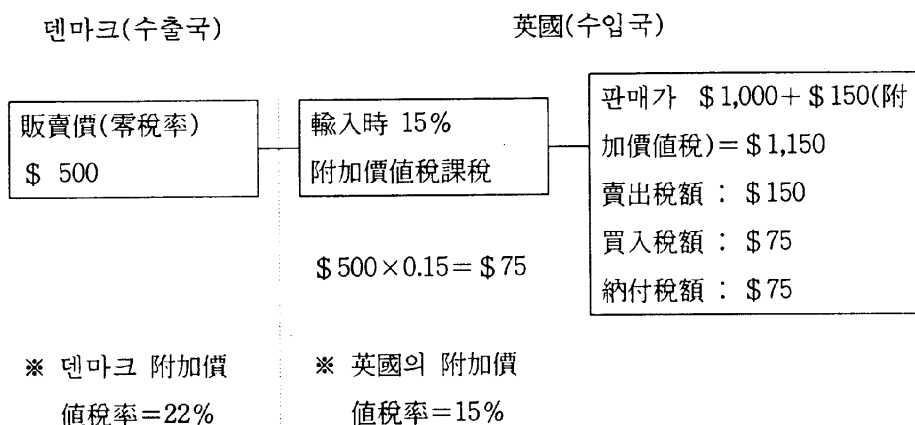
白書가 제안한 새로운 제도에 의하면, 輸出되는 財貨라도 일단 輸出國에서 自國의 稅率에 따라 과세되고, 輸入國에서는 유통단계별로 다시 自國의 稅率에 따라 과세되는데, 輸入業者는 輸入國에서 輸出國에 납부한 附加價值稅의 환급을 청구할 수 있게 되어 있다. 그리고 輸出國에서 징수된 附加價值稅는 EC내의 附加價值稅決濟制度(VAT Clearing mechanism)에 의해 輸出國에 精算交付된다.¹¹⁾ (〈表-2〉참조) 附加價值稅의

11) Proposals for a Directive completing and amending Directive 77/388-removal of fiscal frontiers(OJC252/87).

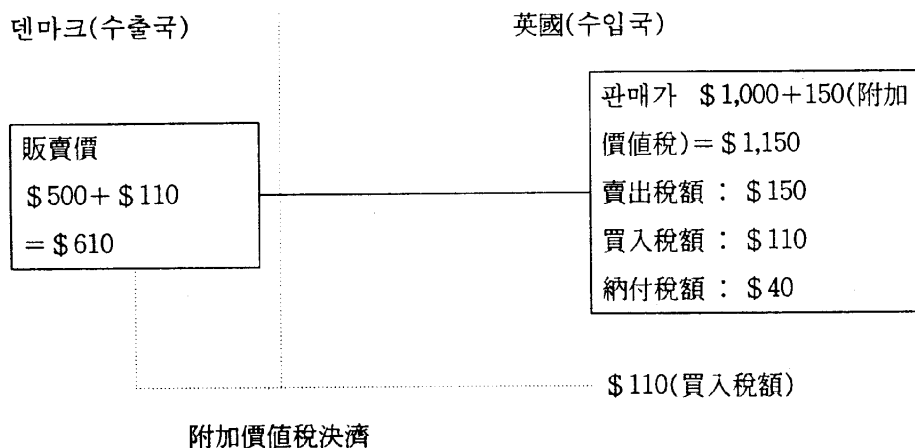
歸屬의 側面만을 본다면 이 제도는 결국 消費地課稅原則을 벗어난 것은 아니나, 과세단계에서 生産地國의 課稅를 허용한다는 의미에서 原產地課稅原則(origin principle)을 가미한 것이라 볼 수 있으므로 混合主義(mixture system)라 부른다.

〈表-2〉 輸出財貨에 대한 現行 課稅와 白書上 課稅의 比較¹²⁾

〈現 行〉



〈白 書〉



12) 吉牛田, 「EC の調和と發展」(高文堂), 1989, 64面 表.

(3) 中小事業者에 대한 附加價値稅制 統一

제6차指針에서는 中小企業에 대한 附加價値稅 課稅의 편의를 위해 각국의 선택에 따라 免稅 혹은 比例稅率 등 課稅制度를 간소화할 수 있게 하였으므로 이에 대한 회원국들의 입법이 매우 산만한 실정이다. 그래서 統合 白書에서는 종래 제6차指針에 의해 賣出額이 5,000ECU 이하인 事業者를 課稅對象에서 제외할 수 있게 하고 있는 것을 10,000ECU 미만인 事業者는 의무적으로 제외시키도록 하고 있다. 그리고 200,000ECU 미만인 事業者는 課稅節次를 간소화하여 附加價値稅를 財貨·用役의 供給時가 아니라 對價의 支給時에 納付하도록 하고 연1회 신고토록 하며 概算課稅方式을 적용할 수 있게 하고 있다.

그러나 이 제도에 대해서는 이 정도 규모의 事業去來에 대한 特例는 域內的 財貨·서비스의 자유로운 交流에 기여하는 바가 없다는 비판이 있으며, 처음 이 문제에 대단한 관심을 보였던 英國이 최근에는 별다른 흥미를 보이지 않고 있어 조기에 실현될 전망은 보이지 않는다고 한다.¹³⁾

(4) 消費稅

特定 課稅品目에 대한 消費稅(excise tax)의 調和에 대해서는 이미 1972년에 거론된 바 있다. 1972년 3월 EC委員會는 消費稅의 調和를 위한 指針을 제출한 바 있는데, 여기서는 ① EC域內的 財貨의 자유로운 交流를 보장하기 위하여 各國의 消費稅를 점차로 폐지할 필요가 있다는 점, ② 競爭條件을 平等하게 해야한다는 점 등을 이유로 해서 消費稅의 統一 리스트를 제시하였다. 그리하여 이 때에 醜料, 釐量음료, 포도주, 맥주에 대한 課稅構造의 調和를 건의하였고, 1973년에는 鑛油에 대해 같은 건의가 있었고, 1985년에는 油類一般에 대한 건의로 완결지

13) Coopers & Lybrand, Tax Harmonisation and 1992 in the European Community, Financial Times Information, p.58.

었다.

統合白書에서는 課稅構造와 稅率은 모두 공통으로 해야만 課稅障壁이 제거된다는 이유에서 1992년까지 아직 상이한 부분의 課稅構造를 調和시키고, 稅率을 접근시키며 課稅障壁을 이룬다고 인정되는 범위의 消費稅를 폐지 또는 축소시켜 각국의 保稅倉庫를 연계시킨다는 안을 제시하고 있다. 아울러 다음〈表-3〉과 같은 統一稅率을 제시하고 있다.

〈表-3〉 EC委員會의 提案內容

品 目	種 類	基準品目稅 또는 稅率
酒 類 (100 ℓ 당)	알 콜	1,271 ECU
	포 도 주	17 ECU
	맥 주	1.32ECU
담 배	귤 런	1,000개비당 19.5EUC의 종량세+종가세+ 附加價値稅. 稅率은 소매가의 52~54%
	잎 담 배	소매가의 34~36%
	잘 계 썬 담배	소매가의 54~56%
석유 제품 (1,000 ℓ)	유 연 가 솔 린	340 ECU
	무 연 가 솔 린	310 ECU
	L P G	85 ECU
	경 유	177 ECU
	중 유	17 ECU

II. 納稅義務者

1. 意 義

附加價值稅의 納稅義務者는 後述하는 財貨를 供給하거나 기타 供給을 수행하는 事業者(Unternehmer)이다. 事業者란 營業的 또는 職業的 活動(gewerbliche od. berufliche Tätigkeit)을 收入을 얻을 目的에서 持續的으로(nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen), 그리고 獨立的(selbständig)으로 행하는 者라고 정의한다(제1조 제1항 제1문). 아울러 이러한 事業者의 營業的 또는 職業的 活動 전체를 企業(Unternehmen)이라 정의한다(同條 제2문).

그러므로 附加價值稅 納稅義務者의 中心概念은 「營業的 또는 職業的 活動」을 「收入을 얻을 目的」에서 持續的으로 한다는 점, 「獨立的으로」 한다는 점이라 할 수 있다. 이를 중심으로 이하 詳述한다.

2. 收入目的의 營業的·職業的 活動

가. 營業的·職業的 活動

事業者의 要件이 되는 營業 또는 職業活動이란 經濟的 의미에서의 給付가 행해지는 것을 뜻한다. 法的인 의미에서의 給付에는 해당하나 經濟的인 의미에서 給付로 볼 수 없는 것은 營業 또는 職業이라 할 수 없다. 예컨대 對替決濟, 저축계좌의 유지, 有價證券의 保管 같은 것은 그 자체만으로는 營業 또는 職業이라 하지 않는다.¹⁴⁾

所得稅法에 열거된 營業의 종류는 附加價值稅法上的 營業의 전형적인 예이나, 附加價值稅法上的 營業의 범위에는 基本的 給付行爲

14) BStBl II. 172, 73.2.1.

(Grundgeschäfte)뿐 아니라 補助的 給付行爲(Hilfsgeschäfte), 부수적 給付行爲(Nebengeschäfte)를 모두 포함한다. 이 점은 우리나라 附加價值稅法의 주된 供給과 부수되는 供給에 대비시켜 이해할 수 있다.

그리고 職業的 活動 역시 所得稅法에서 정해지는 개념이므로 同法에 의해 그 범위가 정해진다고 할 수 있다.¹⁵⁾ 참고로 職業的活動의 전형적인 예를 든다면, 農林業(land-und forstwirtschaftliche Tätigkeit, 所得稅法 제13조 제1항), 自由職業活動(freiberufliche Tätigkeit, 所得稅法 제18조 제1항 제1호), 기타 獨立的 事業活動(所得稅法 제18조 제1항 제3호), 기타 職業的活動 등이다. 기타 職業的活動은 예컨대 不動產의 賃貸, 農地의 小作賃貸(所得稅法 제21조) 같은 것을 들 수 있는데 職業的活動이란 반드시 주된 企業活動을 말하는 것은 아니다. 주된 職業 또는 事業이 따로 있더라도 그와 별도의 職業的活動을 할 수 있다(예컨대 근로소득자가 부동산을 소유하며 賃貸하는 것과 같다).

나. 收入目的

事業者가 하는 活動은 收入(Einnahmen)을 얻기 위한 目的에서 행해져야 한다. 收入을 얻을 목적에서 하면 족하고, 利益(Gewinn)을 얻을 목적까지는 요하지 않는다(제2조 1항 3문). 따라서 예컨대 物件의 交換 같은 것 또는 社團法人이 그 構成員만을 상대로 하는 持續的 給付도 事業者의 개념을 충족시키는 收入目的이라 할 수 있다(同條 제2문). 요컨대 收入目的을 요하는 事業者의 중요한 性質은 對價를 얻을 目的에서 財貨 또는 用役을 공급하는 것이라 할 수 있다.

15) 所得稅法상의 營業, 職業的活動의 범위에 대해서는 本研究所 刊, 「主要國의 個人所得課稅 制度」(1988), 257면 이하 참조.

다. 持續性

營業·職業活動은 持續的인 活動(nachhaltige Tätigkeit)이어야 한다. 동일한 給付가 반복적으로 이루어질 때에는 活動의 持續性이 인정된다.¹⁶⁾ 그러나 반드시 同種의 去來가 연속적으로 이루어져야 하는 것은 아니고, 경우에 따라서는 1회적인 去來라 하더라도 당사자간에 반복적으로 이루어질 것이 전제되거나, 반복할 의사가 추측되는 경우에는 역시 持續性이 인정된다.¹⁷⁾ 실제 문제에 있어서는 대체로 2개 이상의 供給行爲가 동일한 기회에 행해지거나 또는 계속되는 사정을 계기로 행해지는 때에는 持續性이 있다고 인정한다.¹⁸⁾ 또한 供給의 내용이 地上權의 設定, 不動產의 用益權의 設定과 같이 供給者가 장기간 상대방의 權利行使를 受認해야 하는 거래(Duldungshandlung)같은 것은 去來의 對價가 장기에 걸쳐 반복적으로 주어지는 여부에 관계없이 持續性이 있다고 보고 있다.¹⁹⁾

3. 獨立性

營業·職業的活動이 「獨立的(selbständig)」으로 행해질 때에 事業者의 요건을 충족한다. 「獨立的」으로 한다 함은 자기의 計算, 자기의 責任下에서 事業活動을 영위하는 것을 말한다. 다시 말해 企業活動으로 인한 危險을 負擔하고 去來의 결과를 전부 책임지면 獨立的이라 할 수 있는 것이다. 그 獨立性 여부는 그 事業者와 그로부터 供給받는 者와의 관계가 아니라, 그 事業者가 供給하는 財貨 또는 用役의 調達을 위한 內部

16) BFH, 1954. 6. 3, BStBl 1954 III.S.238.

17) Dziadkowshi, a.a.O., S.22.

18) Ibid.

19) BFH 1991.12.16, BStBl 1972 II.S.238.

關係(Innenverhältnis)에 의해 판단한다.²⁰⁾ 그리고 自然人 納稅者의 獨立性 문제는 所得稅, 營業稅, 附加價值稅에서 공통으로 정해진다.²¹⁾ 自然人 納稅者의 事業活動이 일부는 獨立的이고 일부는 非獨立的일 경우도 있다. 이 경우 獨立的인 부분에 한해 附加價值稅의 納稅義務가 생긴다. 獨立性 有無는 위의 기준을 적용해서 정할 것이나, 다음과 같이 法에서 특히 獨立性을 부정하는 경우도 있다.

가. 自然人的 非獨立性

自然人이 단독으로 또는 타인과 공동으로 어느 企業에 흡수되어(eingegliedertsein) 그 事業者의 지시에 따를 의무를 부담하는 경우에는 獨立性이 없는 것으로 본다(제2조 제2항 제1호). 이러한 自然人은 獨立된 事業者가 아니므로 그가 어떤 財貨·用役을 供給하더라도 納稅義務를 지지 아니하고, 그를 흡수·지시하는 事業者가 納稅義務를 진다.

여기서 「흡수·지시」한다는 것은 바꿔 말하면, 위에서 말한 獨立性的의 喪失을 뜻한다. 그러므로 特定人이 어떤 事業의 危險을 부담하고 그 事業活動의 결과를 인수하면 獨立性이 인정되는 것이고, 그렇지 않고 이러한 事業의 危險·結果를 인수하는 자는 별도로 있고, 그와의 법적계약 관계하에서 그의 지시에 따라 노동력을 제공한다면 그것은 다른 事業者에 흡수된 자로 보는 것이다.

「흡수」여부를 판단함에 있어 出資關係라든지 商號 등은 고려대상이 되지 아니한다. 또 특정인의 특정인에 대한 經濟的 從屬性 역시 獨立性 유무와는 무관하다(예컨대 大企業에 전속적으로 부품을 공급하는 下請 業者들도 엄연히 獨立된 事業者인 것이다). 주어진 事業을 어느정도 자유롭게 할 수 있느냐도 중요한 표지가 될 수 없다. 예컨대 어느 企業의

20) Dziadkowski, a.a.O., S. 15.

21) BFH 1972. 7.27, BStBl II.810.

지배인이 폭넓은 재량권을 부여받아 일정부문의 事業을 수행하더라도 그는 獨立된 事業者가 아니다.²²⁾

나. 機關會社

法人의 事業關係를 종합하여 볼 때 他企業에 財政的으로, 經濟的으로 그리고 組織的으로 흡수되어 있는 경우에는 獨立性이 없는 것으로 본다(제2조 제2항 제2호). 이와 같이 하나의 법인(A)이 他會社(B)에 흡수된 것으로 의제되는 관계를 機關關係(Organschaft)라 하고, 흡수된 것으로 의제된 A會社를 機關會社(Organgesellschaft), 흡수한 것으로 의제되는 B會社를 機關主體會社(Organträger)라 한다.

(1) 概 念

機關關係란 원래 독일 株式法上の 개념이다. 독일 株式法이 규정하는 企業結合의 한 방법으로서, 한 會社가 그 利益의 전부를 다른 企業에 이전할 의무를 부담하기로 하는 계약을 체결하는 수가 있다(株式法 제291조 제1항). 이러한 契約을 利益移轉契約(Gewinnabführungsvertrag)이라 하며, 이익을 이전하는 會社를 機關會社(Organgesellschaft), 이익을 이전받는 企業을 機關主體(Organträger)라 한다(法人稅法 제14조 본문).

利益移轉契約이 체결된다고 하여 機關會社가 機關主體에 흡수되는 것은 아니고 法的 獨立性を 계속 유지하지만, 經濟的으로는 獨立性を 상실하고 機關主體의 經濟的 目的을 달성하기 위한 下部組織 또는 機關(Organ)으로 존재하게 된다. 그러므로 經濟的으로 兩會社는 單一體라 하겠는데, 法人稅法에서는 兩會社의 經濟的 單一性を 감안하여 機關會社와 機關主體에 대한 二重課稅問題を 해결하기 위하여 機關會社의 所得을 機關主體의 所得으로 파악한다(法人稅法 제14조 본문). 機關會

22) Dziadkowski, a.a.O., S.15.

社の所得을 機關主體의 所得으로 파악하는 것은 1969년 法人稅法の改正에 의해 明文化되었는데, 그 전에 이미 라이히租稅法院의 判例에서 같은 내용으로 판결하였다. 당시 法院은 「所得」이란 경제적 개념인데다 機關會社の 所得은 機關主體의 收益을 위해 얻어지는 것이고 궁극적으로는 機關主體의 所得으로 化하므로 처음부터 機關主體의 所得으로 볼 수 있다는 사고에서 現行 法人稅法과 같이 機關主體의 所得으로 간주하였다.²³⁾ 이와같이 機關會社에 대한 課稅를 생략함으로써 機關會社에 대한 二重課稅를 피할 수 있다.²⁴⁾ 機關關係가 성립하기 위해서는 다음과 같은 요건을 구입하여야 한다.

(가) 財政的 從屬(finanzielle Eingliederung)

機關關係가 성립하기 위해서는 機關主體가 機關會社에 대해(機關會社の)事業年度 開始日로부터 계속하여 議決權 있는 持分の 과반수를 소유하는 형태로 직접 資本參加를 하여야 한다(財政的 從屬 [finanzielle Eingliederung]; 法人稅法 제14조 제1호). 機關會社制度는 경제적인 관점에서 機關會社の 所得主體性을 부정하는데서 출발하는 제도이므로 機關主體와 機關會社간에 財政的인 支配·從屬關係를 요구하는 것이다.

① 議決權의 과반수의 資本參加는 事業年度 開始로부터 존재해야 하며 또는 중단됨이 없어야 한다. 事業年度 中間에 資本參加가 이루어지거나, 中間에 資本參加關係가 해소되거나 또는 資本參加가 議決權의 과반수에 미달하게 된 때에는 그 事業年度의 所得에 대해서 機關會社는 독립된 納稅義務者로써 과세된다.

② 원칙적으로 機關主體가 機關會社에 대해 직접적으로 資本參加를 해야 한다. 그러나 子會社 등을 통한 間接的 資本參加라도 그 直接的 資本參加의 기초가 된 資本參加가 위 요건에 해당하는 議決權을 확보

23) RFH vom 26. 7. 1932 ID 2/31u. III.D 2/32.

24) RFH vom 22.1 1935 IA 401/32 StW 1935 Nr. 170.

하고 있는 경우에는 機關關係를 성립시킬 수 있다(法人稅法 제14조 제1호 제2문).

(나) 經營組職의 從屬(organisatorische Eingliederung)

機關會社는 事業年度の 開始日로부터 계속하여 事實上の 諸關係를 총체적으로 관찰할 때(nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse) 經營上, 그리고 組職上(wirtschaftlich und organisatorisch) 機關主體에 예속되어야 한다(法人稅法 제14조 제2호 제1문). 어떠한 경우에 이와같은 예속관계가 인정되느냐에 관한 명백한 기준은 설정된 바 없으나, 機關主體인 企業과 機關會社인 企業이 일상적으로 강한 經濟的 結合 機關을 유지하고 機關會社가 機關主體인 企業의 經濟的 目的에 전면적으로 또는 부분적으로 기여하고 있을 때 이와 같은 예속관계가 인정된다고 이해되고 있다.²⁵⁾ 法人稅法이 예속관계의 예시로 株式法上の 支配契約(Beherrschungsvertrag)과 編入會社(eingegliederte Gesellschaften)를 들고 있다. 독일 株式法上 株式會社 또는 株式合資會社는 그 會社의 經營·지휘를 다른 企業의 關長하에 두기로 하는 契約을 체결할 수 있는데(獨逸 株式法 제291조 제1항),²⁶⁾ 이와 같은 支配契約에 의해 機關會社의 企業管理를 機關主體인 企業에 위임한 경우에는 經營組職이 예속된 것으로 인정한다(法人稅法 제14조 제1호 제2문). 또 우리나라에는 없는 제도이나, 독일 株式法上으로는 어느 會社의 總發行株式를 다른 會社(主會社(Hauptgesellschaft)라 한다)가 소유하고 있을 경우에는 그 소유당한 會社의 株主總會는 장래 그 會社를 主會社에 편입시키기로 결의할 수 있다(獨逸 株式法 제319조). 이와 같은 編入決議에 의해 편입이 이루어진 경우에는 經營組職이 主會社에 예속된 것으로 인정한다(法人稅法 제14조 제2호).

25) Herrmann-Heuer-Raupach, § 14 KstG Anm. 133.

26) 우리 商法上으로도 가능하다(商法 제374조 제2호의 經營委任契約).

(다) 利益移轉契約의 要件

機關會社와 機關主體間의 利益移轉契約은 5년 이상의 기간을 정하여 체결되어야 하며, 그 기간중에 이행되어야 하고, 또 機關會社의 과세에 관한 法人稅法 제14조가 적용되는 事業年度의 말까지 효력을 발생하여야 한다. 그러나 利益移轉契約의 해지를 정당하게 하는 사유가 발생한 때에는 5년의 契約期間이 경과되기 전이라도 해지의 통지에 의해 계약을 종료시킬 수 있으며, 이 경우에는 法人稅法 제14조의 혜택을 받을 수 있다.

(2) 課 稅

이러한 機關關係가 성립하면 機關會社가 공급하는 財貨·用役에 대한 納稅義務는 機關主體會社에 귀속한다. 그리고 機關關係에 있는 會社들의 경우에는 외부의 제3자와의 去來만이 課稅去來가 되므로 機關會社가 機關主體會社에 공급하거나 機關主體會社가 機關會社에 공급하는 것은 이른바 內部販賣(Innenumsätze)로서 과세대상이 되지 아니한다.

機關會社간의 내부관매에 대한 特例는 國內의 事業部門에 관해서만 적용된다(제2조 제2항 제2호 제2문). 그리고 機關主體會社의 營業指揮가 外國에서 이루어질 때에는 國內의 事業部門을 별개의 事業者로 본다(同條 제3문).

4. 公法人의 納稅義務

國家·地方自治團體 등 公法人의 統治作用은 附加價值稅의 과세대상이 되지 아니한다(예컨대 경찰, 소방서, 호적공무원의 역무, 초·중등학교의 역무, 도로 등과 같은 公共施設의 건설 등). 그러나 公法人이라도 法人稅의 納稅義務를 지는 營業部門의 범위내에서 하는 營業 및 農林業에 대해서는 附加價值稅 納付義務를 진다(제2조 제3항 本文).

法人稅의 納稅義務를 지는 公法人의 營業部門이란 公法人의 전체 활동 중 收入을 얻을 목적에서 계속적인 經營活動을 수행하기 위해 구분된 일체의 시설을 말한다(法人稅法 제1조 제1항 제6호, 제4조 제1항). 營業部門의 활동중 農林業은 法人稅 課稅對象에서 제외되나, 附加價值稅는 과세된다.

주택에 대한 물, 가스, 전력 및 열의 공급, 公衆의 交通, 항만업 등의 사업도 公法人의 營業部門이 될 수 있고 이러한 事業을 他人에 賃貸하여 수행하게 하는 것도 營業으로 보고 法人稅를 과세하며 따라서 附加價值稅도 과세한다(法人稅法 제4조 제3항, 제4항).

5. 共同事業者

2인 이상의 사업자가 일정기간 또는 잠정적으로 共同으로 사업을 수행하는 수가 있다. 이러한 共同事業에는 여러가지 法形態가 있을 수 있어 그 내용에 따라 별개의 企業性을 갖고 새로운 獨立事業者가 출현할 수도 있고 단순한 내부적 협력관계에 그칠 수도 있다. 配偶者가 각기 事業을 영위할 때에는 원칙적으로 별개의 納稅者로 취급한다.

共同事業體가 별개의 企業性을 갖춘 때에는 그 구성원인 事業者들과 독립된 事業者가 되고 대외적으로 供給하는 財貨·用役에 대해 독립적으로 附加價值稅의 納稅義務를 진다. 뿐만 아니라 그 구성원인 事業者와의 去來도 課稅去來가 된다. 이런 형태의 共同事業體에 해당하는 것으로는 共販組合(Absatzgenossenschaft), 카르텔, 賃借人組合(Mietergemeinschaften) 등이 있다.

한편, 共同事業體임을 對外的으로 표방하지 아니할 경우 그 共同事業者들은 단지 內部組合(Innengesellschaft)이 될 뿐이고, 獨立된 事業者로 보지 아니한다. 그러므로 構成員 각자가 獨立된 事業者로서 대외적인 課稅去來를 하고, 구성원 상호간의 去來도 별개의 課稅去來가 된다. 이

러한 형태의 共同事業體의 전형으로 匿名組合(stille Gesellschaft), 內部損益分配組合(Meta-Gesellschaft) 있다. 內部損益分配組合이란 數人의 事業者들이 장기간에 걸쳐 각자의 去來로 인한 利益을 共同으로 배분하기로 하는 約定을 뜻한다(Meta-Gesellschaft). 이 형태의 組合은 有價證券이나 商品을 數人의 商人이 공동으로 조달할 때 흔히 볼 수 있는 계약이다.

III. 課稅權의 範圍

1. 課稅權의 地域的 範圍

附加價值稅의 課稅權은 당연히 國內에만 미친다. 그러므로 독일과 外國間에 財貨·用役의 去來가 있을 때에 독일의 附加價值稅法이 정하는 통상의 방식(예컨대, 供給者의 事業場에서 供給이 행해지는 것으로 보고 과세하는 것 : 제3조 a 제1항)으로 과세해서는 2중과세 또는 無課稅를 하는 문제점이 생길 수 있다. 그래서 附加價值稅法에서는 일정한 경우 재무부장관이 供給場所를 달리 擬制할 수 있게 하고 있다(제3조 a 제5항).

附加價值稅는 판매가 행해지는 장소에서 과세된다. 그러므로 國內에서 판매가 이루어지는 한, 供給者가 독일국민인지 여부, 國內에 住所 또는 居所를 갖는 여부, 事業場을 갖는지 여부, 對價의 支給이 어디서 행해지느냐는 문제는 고려하지 아니하고 國內에서 供給이 행해지는 것으로 보아 과세한다.

2. 消費地課稅原則

既述한 바와 같이 EC附加價值稅 指針은 國境간에 移動하는 商品에 대한 附加價值稅에 관해 消費地課稅(Bestimmungslandprinzip)를 원칙으로 하고 있다. 이를 좇아 독일도 1980년 改正法에 의해 消費地課稅原則을 채택하였다. 이에 따라 輸出商品은 독일내에서는 零稅率이 적용되고 既納付한 附加價值稅는 환급되며, 輸入國에서도 동 商品을 輸入할때 課稅하게 된다. 이 消費地課稅原則에 의해 消費者들은 原產地가 어디이든 同一한 商品에 대해서는 單一한 附加價值稅를 부담하게 되고, 따라서 EC會員國들의 다양한 附加價值稅構造와 상이한 稅率이 中和되는 것이다.

IV. 課稅去來

1. 總 說

가. 販賣의 意義

附加價值稅法上の 課稅對象은 法所定の 販賣行爲(Umsatz)이다. 法에서는 販賣의 개념을 별도로 정의하지 아니하고, 단지 販賣의 제반유형, 즉 販賣로 보는 행위를 열거하고 있을 뿐이다.

法上 販賣로 보는 행위는 事業者와 제3자간에 행해지는 對價附供給(Leistungsumsätze : Fremdversorgung), 企業內 근로자에 대한 供給(Leistungen an Arbeitnehmer : Arbeitnehmerversorgung), 企業의 自家供給(Eigenverbrauch), 出資者消費(Gesellschafterverbrauch), 그리고 財貨의 輸入(Einfuhr)으로 분류된다(제1조 제1호). 法이 열거하는 販賣行爲는 財貨의 輸入을 제외하고는 企業으로부터의 價值移轉이 實現되는 것을 포착한 것이라 할 수 있다(Wertabgabe). 이는 法이 附加價值稅를 일반적인 消費稅로 보고 消費를 目的으로 한 모든 價値의 供給을 課稅 대상으로 파악하고자 함을 뜻한다.²⁷⁾ 그러므로 附加價值稅는 法律的 去來를 요건사실로 하는 去來稅와 같은 방법으로 운용할 필요는 없다고 이해되고 있다.²⁸⁾

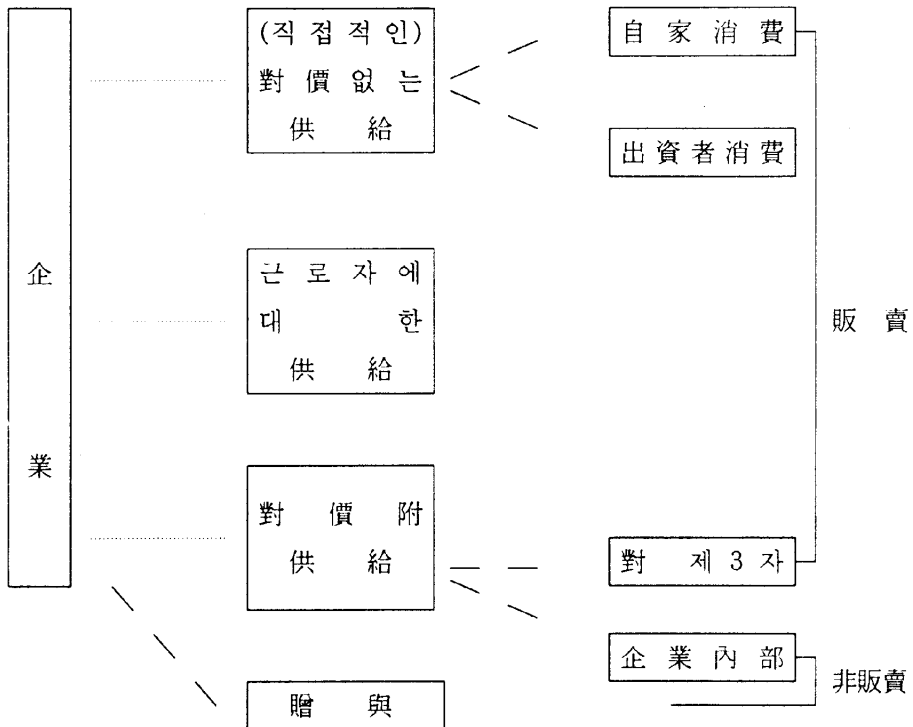
하나의 기업내에서 부문간의 財貨·用役의 이동이 있을 수 있는데, 이러한 內部去來(Innenumsätze)는 對價附交換이 아니므로 法上 販賣로 보지 아니한다. 内部的으로 對價計算이 행해지더라도 마찬가지이다. 예컨대 어느 企業이 자체내의 한 부문으로부터 소요물자를 조달하고 對價를 지급하는 것, 화가가 자기가 소유하는 임대용 건물에 그림장식 작

27) Dziadkowski, a.a.O., S.45.

28) Ibid.

업을 하는 것 등은 販賣라 하지 아니한다. 어느 有限會社가 어느 株式會社의 子會社로서 機關會社인 경우 이 有限會社가 株式會社에 대해 어떤 공급행위를 하더라도 이는 同一企業內의 內部去來와 같으므로 販賣가 아니다.

이상 설명한 바를 그림으로 요약하면 다음과 같다.



나. 課稅去來와 非課稅去來

앞서 설명한 販賣에 해당한다고 하여 전부 課稅去來가 되는 것은 아니다. 課稅去來가 되기 위해서는 法所定(제1조 제1항)의 요건을 충족하여야 한다. 課稅되지 아니하는 販賣의 예를 들자면, ① 非企業部門에서 일어나는 去來(예컨대 백화점 주인이 자신의 私用의 자동차를 매각하는 것) ② 外國에서의 販賣, ③ 對價없이 財貨·用役이 移轉되는 것 등이다.

課稅去來와 課稅되지 않는 去來의 구분기준으로 특히 중요한 것은 對價의 支給(Leistungsaustausch)이다.

2. 제3자에 대한 對價附供給(Leistungs-Umsatz)

事業者가 國內에서 자신의 企業活動範圍에서 對價를 받고 제3자에게 供給 또는 기타 給付를 할 경우 附加價值稅의 과세대상이 된다(제1조 제1항 제1호 제1문) (die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt). 이것은 가장 보편적이고 일반적인 課稅去來이다. 이 課稅去來의 중요한 요건개념은 供給(또는 기타 給付(Lieferungen und sonstigen Leistungen))과 對價(Entgelt), 그리고 企業의 活動範圍(Rahmen seines Unternehmen)라 할 수 있다.

가. 供給의 意義

우리 附加價值稅法上の 供給에 해당하는 넓은 의미의 供給(Leistung)은 좁은 의미의 供給(Lieferung)과 기타 給付(sonstige Leistung)을 포함한다. 좁은 의미의 供給(Lieferung)과 기타 給付(sonstige Leistung)은 일응 우리 附加價值稅法上の 財貨의 供給과 用役의 供給에 대비시켜 이해할 수 있으나, 반드시 일치하는 것은 아니다. 좁은 의미의 供給의 대상이 되는 것은 有體物, 集合物 및 去來上 物件으로 취급되는 經濟財(예: 전기, 전열 등의 에너지)이고, 그 밖의 일체의 給付를 기타 給付라고 한다. 供給이 어느 쪽에 속하느냐에 따라 供給時期, 供給場所 등 法的取扱이 달라진다. 이 글에서는 이하 편의상 좁은 의미의 供給을 「財貨의 供給」, 기타 給付를 「기타 供給」으로 부르기로 한다.

兩者를 포함하는 넓은 의미의 供給이라 함은 자유로운 의사에 의해서 행해지거나 法律의 規定 또는 官廳의 命令에 의해서 행해지거나 法

律에 의해 행해진 것으로 간주되는 일체의 事業活動이라고 정의한다.²⁹⁾ 附加價值稅法上の「供給」은 民法(제241조)에서 借用한 개념이나, 民法에서의 개념과 일치하는 것은 아니다. 附加價值稅法이 과세대상으로 파악하는 것은 債權行爲가 아니고 그 履行行爲(Erfüllungsgeschäft)이다 (예컨대 자동차의 거래라면, 賣買가 과세대상이 아니고 賣買에 기한 引渡가 과세대상이다 이 점은 우리도 같다). 그리고 經濟去來(Wirtschaftsverkehr)의 대상이 되는 모든 것이 附加價值稅法上の 供給이 될 수 있으므로 法的 根據가 없이 행해지는 사실상의 行爲도 給付로 파악될 수 있다. 또한 적극적인 行爲 뿐만이 아니라 消極的行爲, 예컨대 상대방의 행위에 대한 受認, 不作爲 같은 것도 給付가 될 수 있다.³⁰⁾ 課稅對象이 되는 履行行爲가 附加價值稅法上 갖는 의미는 그 履行行爲의 기초가 되는 債權契約의 내용을 떠나서 이해될 수 없다. 예컨대 債權契約이 賣買나, 賃貸借이나에 따라 私法上 給付의 내용을 달리 판단해야 하는 것이다. 그러므로 과세대상이 되는 給付의 원인이 되는 債權契約의 性質決定에 의해 과세결과가 다양해질 수 있다.

나. 財貨의 供給

財貨의 供給이라 함은 事業者 또는 그의 委任에 의해 제3자가 買受人 또는 買受人의 委任을 받은 제3자에게 課稅物件을 자기의 이름으로 처분할 수 있는 權能을 부여하는 것을 말한다(제3조 제1항) (Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht)).

29) BFH 1962.4.18, BStBl 1962 III. S.292.

30) Tipke, a.a.O., S.534.

(1) 目的物

財貨의 供給(Lieferung)은 기본적으로 事業上의 商品去來(Warenverkehr)를 포착한 개념이다. 그 目的物은 모든 종류의 有體物(körperliche Gegenstände: Sachen) 또는 經濟去來에서 有體物과 같이 취급되는 기타의 經濟財(sonstige Wirtschaftsgüter)에 한한다. 一般 私法에서는 物件과 아울러 權利도 去來의 目的이 되지만, 附加價值稅法에서는 物件과 權利가 合體되어 단일한 目的物로 취급되고 權利만이 따로 財貨供給의 目的物로 취급되는 일은 없다. 하지만 權利 또는 資格의 讓渡 같은 것은 後述하는 기타 供給으로 취급할 수 있다. 그리고 계산, 원고작성, 기획 등과 같은 精神的인 役務 같은 것도 기타 供給으로 취급된다.

有體物이란 民法에서 열거하는 有體物과 같다(民法 제90조). 예컨대, 在庫商品, 기계, 不動產, 集合物(예컨대 창고속의 상품 전부), 合成物(예컨대 機械의 設備) 등을 말한다. 流動體나 氣體 같은 것도 有體物로 분류되며, 去來上 有體物로 취급되는 電氣에너지, 水力 등, 그리고 企業價值(Firmenwert) 같은 무형의 經濟財는 기타의 經濟財에 속한다.

경우에 따라서는 後述하는 바와 같이 物件의 成分(Gehalt) 자체도 供給財貨가 될 수 있다.

(2) 處分權의 부여

供給은 目的物의 處分權能을 부여(Verschaffung der Verfügungsmacht)하는 것이다. 이 處分權能의 부여란 민법에서 말하는 所有權의 移轉(Eigentumsübertragung)과 같은 뜻이다. 그러므로 目的物의 종류별로 動產이라면 現實의 引渡 또는 目的物返還請求權의 양도(예: 貨物相換證의 交付)와 같은 引渡方法을 갖추어야 하고, 不動產 같으면 登記移轉을 하는 등 所有權 移轉을 위한 절차를 밟아야 한다.

그러나 附加價值稅法上的 處分權能의 부여는 반드시 民法上的 所有權 移轉과 일치하는 것은 아니다. 예컨대 擔保의 목적으로 物件의 所有

權을 이전한 경우에는 民法上 所有權이 이전된다 해도 讓受人에게 處分權能은 생기지 않는 까닭에 附加價值稅法上的 供給은 아니다(반면, 所有權을 유보한 채 매각하고 인도한 경우에는 供給이 존재한다(民法 제455조 참조)).³¹⁾ 또 盜品이나 竊령한 物件을 매각하는 경우 民法上的 所有權 移轉은 없으나, 買受人이 處分權을 행사할 수 있으므로 供給으로 본다. 이러한 경우에는 經濟的 意味의 所有權(wirtschaftliches Eigentum)이 이전된 것으로 보는 것이다

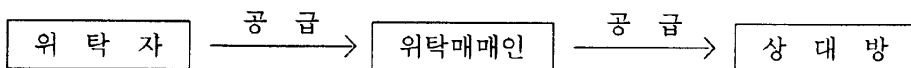
(3) 委託去來에 의한 供給

委託去來(Kommissionsgeschäft)(韓商法 제101조, 獨商法 제383조)시에는 財貨가 2단계에 걸쳐 이동한다. 委託者로부터 委託賣買人에게, 다음으로 委託賣買人으로부터 賣買 상대방에게 이동하거나(賣渡委託의 경우), 반대로 매매상대방으로부터 委託賣買人에게, 그리고 委託者の 순으로 이동한다(買受委託의 경우).

우리 附加價值稅法에서는 委託賣買의 경우에는 委託者가 직접 財貨를 供給하거나 받은 것으로 보지만(附加價值稅法 제6조 제5항), 獨逸附加價值稅法에서는 委託者和 委託賣買人間에도 供給이 존재하는 것으로 본다. 즉 賣渡委託에서는 委託者를 供給者로, 委託賣買人을 受給者로 보며, 買受委託에서는 委託賣買人을 供給者로, 委託者를 受給者로 본다(제3조 제3항). 委託賣買人和 상대방간에도 供給이 있음은 물론이다.

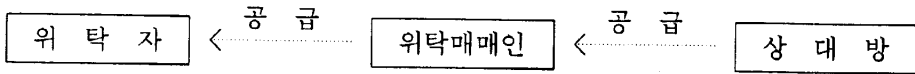
그러나 代理에 의한 去來의 경우에는 우리와 마찬가지로 本人이 직접 供給하거나 供給받은 것으로 본다(제1조, 韓附 제6조 제5항).

〈매도위탁〉

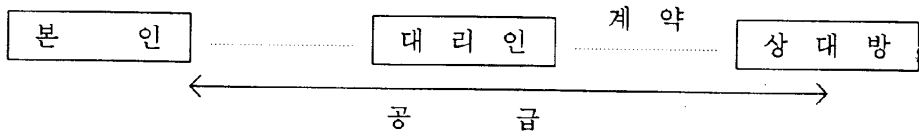


31) Tipke, a.a.O., S. 536.

〈매수위탁〉

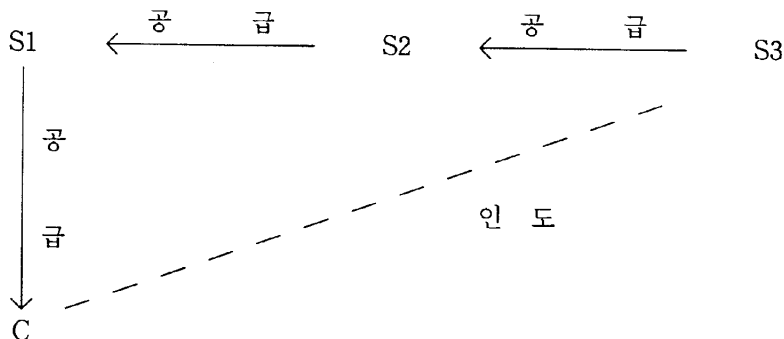


〈代理〉



(4) 連鎖供給(Reihengeschäft)

하나의 財貨를 最終의 소비자에게 供給함에 있어 직접 供給하는 事業者와 消費者간에 1인 또는 數人의 事業者가 連鎖적으로 供給에 關여하는 수가 있다. 예컨대 S1이라는 소매상인이 C라는 소비자에게 財貨를 공급하되 S1이 S2라는 도매상에게 주문하고, S2는 S3라는 生産者에게 주문하여 S3가 직접 C에게 목적물을 引渡하는 것과 같다. 이를 連鎖供給이라 한다. 이 때에는 生産者(S3)가 消費者에게 供給한 것으로 보지 않고 供給契約의 단계별로 供給이 이루어진 것으로 본다(그림 참조).



이 경우 각자의 供給時期는 最終의 事業者(S3)가 최후의 消費者에게 인도한 시기로 보며, 供給場所도 S3가 C에게 인도한 데 따라 일치시킨다.

(5) 供給時期

財貨의 供給은 事業者가 買受人에게 目的物을 자신의 所有物로서 처분할 수 있는 權能을 부여한 때에 이루어진 것으로 본다. 그러므로 目的物의 종류에 따라 所有權이 이전되는 시기에 供給이 이루어지게 된다(제3조 제1항). 예컨대 不動產이라면 登記時에, 動產이라면 引渡時에 각각 供給되는 것이다.

目的物이 現實의 引渡(tatsächliche übergabe)에 의하지 않고 그것이 표창된 有價證券의 交付로 引渡에 갈음하는 수도 있다(예컨대 창고에 보관중인 물건이나 운송중인 물건을 倉庫證券 또는 貨物相換證券에 의해 처분하는 경우). 이러한 경우에는 당해 有價證券이 교부된 때에 供給된 것으로 본다.

目的物이 運送을 요하는 경우의 供給時期에 관해서는 별도의 特則이 있다. 事業者가 買受人에게 운송하거나 買受人의 지시에 의해 제3자에게 운송하는 경우에는 運送의 開始時點에 供給이 이루어진 것으로 본다(제3조 제7항 제1문). 그리고 買受人에게 目的物을 發送(Versendung)하거나, 買受人의 지시로 제3자에게 發送하는 경우에는 事業者가 發送人에게 目的物을 인도한 시기에 供給된 것으로 본다(제3조 제7호 제3문). 여기서 「發送」이라 함은 독립된 運送人으로 하여금 運送하게 하는 것을 말한다.

供給時期는 우리 稅法에서와 마찬가지로 附加價值稅法上的 納稅義務의 발생시기를 정하는 뜻이 있다.

(6) 供給場所

目的物의 處分權能을 부여하는 시점에 그 目的物이 존재하는 장소에서 供給이 행해진 것으로 본다(제3조 제6항). 따라서 供給場所는 供給時期에 의존하여 결정된다고 할 수 있다. 이 原則은 去來의 유형에 따라 다음과 같은 구체적인 내용을 갖는다.

① 現場販賣: 事業者의 營業所에서 販賣가 이루어지고 그 자리에서

目的物を引渡하는 경우에는 事業者의 營業所가 供給場所이다.

② 運送하는 物件: 運送을 요하는 供給은 事業者가 受給者에게 또는 수급자의 委託에 의해 제3자에게 運送을 開始하는 때에 행해진 것으로 보므로 供給場所 역시 運送開始時點에 目的物이 所在하는 場所로 보아야 한다.

③ 특수한 供給場所: 供給目的物이 外國으로부터 國內에 반입되거나 國內로부터 EC가맹국으로 반출되는 경우에는 受給者에게 도착한 때의 場所를 供給場所로 본다.

(7) 特殊한 供給

(가) 成分供給(Gehaltlieferung)

受給者가 事業者로부터 供給받은 物件에 加工하거나 기타 처리를 하고 발생하는 부산물이나 폐기물을 事業者에게 반환하기로 약정하는 경우에는, 受給者에게 殘存하는 目的物の 成分을 供給한 것으로 본다(제3조 제5항). 이를 成分供給(Gehaltlieferung)이라 한다.

예컨대 사탕수수재배업자가 제당공장에 사탕수수를 공급하되 가축사료로 쓰기 위해 사탕수수의 찌꺼기는 반환받기로 한 경우 이 사탕수수재배업자는 제당공장에 설탕「성분」을 공급한 것으로 본다. 비슷한 예로 치즈공장이 목축업자로부터 우유를 공급받아 치즈를 제조하고 찌꺼기를 반환하는 경우, 목축업자는 치즈공장에 치즈성분을 공급한 것으로 본다.

(나) 交換供給(Tauschumsatz)

供給에 대한 對價의 일부 또는 전부가 금전이 아니고 다른 財貨인 경우에는 그 對價도 또한 供給이 된다(제3조 제12항).

예컨대 자동차 딜러가 자동차 판매상에게 벤츠500을 팔고 그 對價로 중고차인 벤츠500과 가외로 3,000마르크를 받는다면 이 때 새 자동차의 판매가 공급이 되는 것은 물론이고, 중고차의 引渡도 별개의 供給이 되는 것이다.

(다) 作業給付(Werklieferung)

事業者가 目的物の 工作 또는 加工을 인수함에 있어서 자신이 조달한 材料를 사용하고, 그 材料가 目的物の 부속물 또는 從物에 그치는 것이 아닌 경우에는 그 材料의 供給을 별도의 供給으로 본다(제3조 제4항).

예컨대 고객이 양복점에서 옷감을 선정하고 그 옷감으로 양복점이 옷을 만들어 주었다면 양복제조라는 기타 給付를 한 외에 옷감이라는 財貨를 供給한 것이다. 한편, 고객이 자기가 다른 곳에서 산 옷감을 양복점에 제공하고 양복점이 그 옷감으로 양복을 제조해 주었다면 이 경우에는 양복제조 부분에 기타 供給으로서의 作業給付가 존재한다.³²⁾

(8) 供給으로 보지 않는 경우

(가) 계약의 취소로 인한 返還(Rückgabe)

供給契約이 取消되어 受給者が 目的物を 供給者에게 반환하는 경우에는 이를 供給으로 보지 않음은 물론 원래의 給付도 供給으로 보지 아니한다(제17조 제2항 제3호 참조).³³⁾

이와 구별해야 할 것은 目的物の 再買入(Rücklieferung)이다. 再買入이란 供給이 일단 이루어진 후에 供給者 또는 受給者の 사정으로 인해 供給者가 受給者로부터 그 目的物を 다시 買受하는 것이다. 이 경우에는 원래의 賣渡와 再買入이 각각 별개의 과세거래를 구성한다.³⁴⁾

(나) 返品과 새로운 商品の 引渡(Umtausch)

원래 공급받은 商品에 흠이 있거나 기타 사유로 인해 상품을 반환하고 새로운 商品을 공급받을 경우 원래의 商品の 引渡와 返還(Umtasch)은 供給으로 보지 아니하고, 새로운 商品の 引渡만을 供給으

32) Tipke, a.a.O., S. 539.

33) BFH 1981.12.17, BStBl 1982 II. S.233.

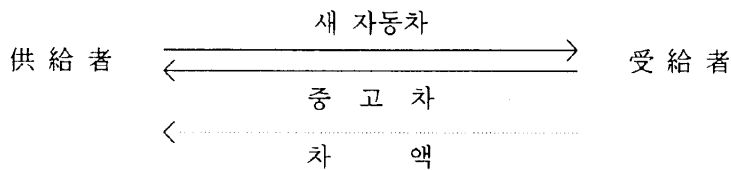
34) Dziadkowski, a.a.O., S. 79.

로 본다.

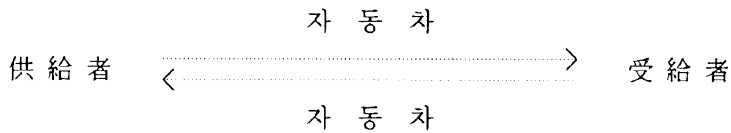
이상 설명한 것들 중 혼동하기 쉬운 交換供給(Tauschumsatz), 契約의 取消로 인한 返還(Rückgabe), 再買入(Rücklieferung), 返品(Tausch)을 그림으로 설명한다.

—————> 공급으로 봄.
> 공급으로 보지 않음.

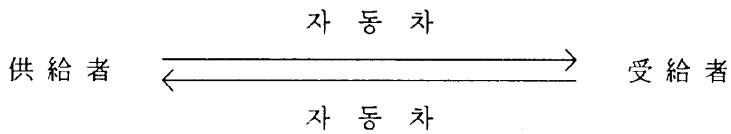
① 交換供給(Tauschumsatz)



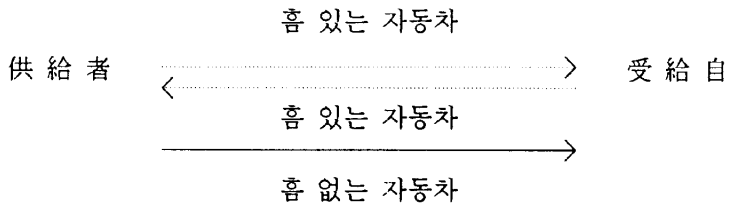
② 계약의 취소로 인한 반환(Rückgabe)



③ 再買入(Rücklieferung)



④ 返品(Umtausch)



다. 기타 供給

기타 供給(sonstige Leistung)이라 함은 財貨의 供給 이외의 모든 給付를 말한다. 어떠한 去來 또는 불리한 상태의 受認(Dulden)이나 일정

한 不作爲(Unterlassen)도 기타 供給이 될 수 있다(제3조 제9항). 이 중에서 供給者의 적극적인 作爲를 요하는 것을 積極給付(positive Leistung), 受認, 不作爲와 같이 作爲를 요하지 않고 이행할 수 있는 給付를 消極給付(negative Leistung)라 한다.

(1) 給付의 형태

(가) 積極給付

積極給付의 예로서 흔히 民·商法上の 典型去來에 의한 作爲給付를 든다.

① 賃貸(Vermietung) : 事業者가 物件을 賃貸할 경우 이는 기타 供給의 하나이다. 다만 非課稅의 예외가 있다(제4조 참조).

② 農地의 賃貸(小作)(Verpachtung) : 獨逸民法에서는 農地의 賃貸借를 일반 賃貸借와 구분한다(民法 제581조). 이것도 기타 供給의 하나이다.

③ 雇傭契約(dienstvertragliche Tätigkeit) : 사용인 개개인이 事業主와 체결하는 고용계약(民法 제611조 이하)에 의한 給付는 사용인측에 事業性이 없으므로 課稅去來가 될 수 없다. 그러나 企業의으로 노동력을 공급하는 것(unternehmerische Dienstleistung)은 기타 供給에 속하는 과세거래이다(예 : 경비구역회사가 경비용역을 제공하는 것).

④ 仲介(Vermittlungstätigkeit) : 商法上の 仲介人이 仲介行爲를 하는 것(商法 제93조)은 기타 供給으로 분류된다.

⑤ 기타 : 기타 供給은 民·商法에 열거된 典型去來에 국한되지 않는다. 일상적으로 일어나는 法的 또는 經濟的 生活에서 물건이외에 주고 받는 모든 것이 기타 供給이 된다 해도 과언이 아니다. 그리고 既述한 바와 같이 權利의 移轉이나 有價證券의 處分 같은 것은 財貨의 供給이 아니고 기타 供給에 속하며, 어떤 기획이나 원고작성 같은 것도 기타 供給에 속한다. 그 밖에 判例나 基本通則에 의해 기타 供給으로 분류되

는 것들을 몇가지 소개하면 다음과 같다.

- ㉠ 공개하기 위하여 정보를 전달하는 것
- ㉡ 공유지분을 이전하는 것
- ㉢ 광고를 위해 필름을 인도하는 것
- ㉣ 건축계획의 설계도를 인도하거나 법적으로 보호되지 아니하는 기술적인 경험 또는 지식을 제공하는 것³⁵⁾
- ㉤ 모델의 스케치를 양도하는 것
- ㉥ 노하우, 소프트웨어, 시장조사결과 등의 제공³⁶⁾
- ㉦ 저작권법에서 규정하는 영화제작자에 의한 방송종료영화의 제공
(저작권법 제94조)
- ㉧ 신문·잡지 기타 공개하는 출판물에 사진 원판의 제공
- ㉨ 사진·복사물의 제조

㉩ 使用貸借나 임대차에 의하여 목적물을 인도하는 것, 그러나 구입선택권이 부여된 사용대차의 경우 그에 관한 합의가 통상의 사용대차 합의와 현저히 다를 때에는 할부매매와 같은 재화의 공급이 존재하는 것으로 본다. 그리고 리스형태로 목적물이 인도되는 경우에는 그 임차인에게 재화의 공급이 이루어진 것으로 본다.

(나) 消極的 給付

위에 인용한 法 제3조 제9항 제2문의 규정에 의해 受認·不作爲와 같은 消極的 給付도 기타 給付가 될 수 있다. 물론 이러한 受認·不作爲에는 反對給付가 따르는 것이어야 한다. 가령 배상을 받고 상대방의 契約尸行을 구할 權利를 포기한다거나, 배상을 받고 仲介契約의 해지에 응하는 경우 등은 消極的 供給으로서의 기타 供給이다.

契約의 履行請求를 단념하는 것 뿐 아니라 既存의 債權이나 物權의 행사를 자제하는 것도 消極的 給付가 될 수 있다. 가령 特許權者가 特

35) BfH 1956.5.18, BStBl III. 198.

36) BfH 1973.11.22, BStBl 74 II. 259.

許權의 專用實施를 하고 特許權을 사용하지 않는 것, 어느 著作物의 著作權者가 출판사에 著作權을 양도하고 著作物에 대한 權利를 행사하지 않는 것, 土地所有權者가 對價를 받고 他人으로 하여금 자기 土地에 施設을 구축할 수 있게 하는 것 등은 消極的 供給이다.

受認·不作爲 등은 事業에서 비롯된 것이어야 하며, 附加價值稅는 受認·不作爲에 대한 對價를 기초로 과세하게 된다. 예컨대 어느 事業者가 일정지역에서 同種의 他事業者와 競業을 하지 않기로 하고 對價를 받는다면 이는 事業性을 지닌 不作爲이다.

(다) 기타 給付의 委託供給(Leistungskommission)

事業者가 他人의 계산으로 자기의 이름으로 기타 供給을 他人에게 委任하는 경우, 다시 말해 기타 供給을 周旋하는 경우, 이를 供給周旋(Besorgungsleistung)이라 한다. 供給周旋의 경우 事業者가 委託者를 위해 행한 周旋行爲에 대해서는 周旋의 目的이 된 기타 供給에 관한 규정을 준용한다(제3조 제11항). 예컨대 運送周旋業者 B가 고객 A의 委託를 받아 運送人 C로 하여금 A의 貨物을 運送하게 한다면 運送契約은 B와 C사이에 맺어지고(B의 이름으로) C가 B에게 運送이라는 供給을 제공한 것이 된다. 그리고 B는 A에게 運送의 周旋이라는 기타 供給을 제공한 것이 되는데 이 運送의 周旋에 대한 附加價值稅의 課稅에 있어서는 C가 B와의 契約에 의해 제공한 運送用役에 관한 附加價值稅法 現實을 준용한다는 것이다.

이 제도는 運送人의 運送이 運送地域 또는 給付의 성질에 따른 事由로 인해 非課稅 또는 免稅된 경우에 중요한 뜻을 갖는다. 이하 몇가지 예를 들어본다.

國內에서 運送周旋業을 영위하는 B가 A의 委託를 받아서 自由港에 있는 A의 商品의 船積 또는 荷役을 自由港에서 運送業을 영위하는 C에게 위임하였다 하자. 이때 C가 B와의 계약에 의해 수행한 運送用役은 法 제3조 a 2항 3호 b)에 의해 과세되지 아니한다. 뿐만 아니라 B

가 A를 위해 한 周旋行爲도 C의 運送에 관한 규정(法 제3조 a 2항 3호 b)의 非課稅規定)이 준용되어 과세되지 아니하는 것이다.

또 國內에서 運送周旋業을 하는 B가 A의 委託을 받아 運送業者 C와 A의 貨物을 (독일의) 쾰른에서 (벨지움의) 브뤼셀로 운송하기로 하는 계약을 체결하였다고 하자. 이 경우 C가 행한 國際運送은 法 제4조 3호 a)에 의해 과세되지 아니한다. 뿐만 아니라 B의 周旋行爲도 이 규정의 準用에 의해 과세되지 아니하는 것이다. 그러나 給付를 제공하는 사람의 특유한 사정때문에 적용되는 法規定은 周旋行爲에 적용되지 아니한다. 예컨대 건축업자 B가 건축주 A의 委託을 받아 작년의 매출액이 20,000마르크였고 금년 매출액이 100,000마르크인 C로 하여금 A의 건축물을 시공하게 하였다 하자. 法 제19조 제1항에 의하면 前年度の 매출액이 25,000마르크 이하였고, 당해년도의 매출액이 100,000마르크 이하인 事業者에 대해서는 課稅特例가 적용된다. 그러므로 C의 건축행위는 제19조 제1항의 特例를 적용받는다. 그러나 이 규정은 事業者의 特性에 대해 인정되는 特例이므로 B의 周旋行爲에 대해서는 적용되지 아니한다..

(2) 供給時期

財貨의 供給은 目的物에 대한 處分權의 移轉에 의해 供給時期가 결정되었으나, 기타 供給에는 處分權의 移轉이 있을 수 없으므로 각 供給行爲의 外觀(Erscheinungsform)에 의해 결정된다. 外觀에 따른 供給時期의 결정은 一回的 給付(Einmalleistung)와 繼續的 給付(Dauerleistung)에 따라 원칙을 달리한다.

(가) 一回的 給付

건물의 건축, 周旋行爲, 仲介行爲 등과 같이 一回적으로 제공되는 기타 供給에서는 給付行爲가 종료되었을 때에 供給된 것으로 본다. 예컨대 출판사에 著作物을 공급하기로 한 경우라면 완성된 원고를 출판사

에 인도해 줄 때가 공급시기가 될 것이고, 委託賣買人의 경우라면 委託된 賣買를 이행하고 그 결과(委託物 또는 代金)를 委託者에게 移轉해 줄 때 供給된 것으로 본다.³⁷⁾

(나) 繼續的 給付

예컨대 物件의 貸借과 같이 계속적으로 이루어지는 給付는 전체 供給期間을 可分할 수 있는대로 나누어 供給時期를 정한다. 시기의 구분은 분할지급되는 對價의 지급시기에 따르는 것이 보통이다. 예컨대 건물의 임대차라면 借賃의 분할지급시기에 각각 供給이 있는 것으로 본다. 매월 지급하는 것이 보통이므로 매월 供給이 있는 것으로 본다.

(3) 供給場所

유럽국가들과 같이 다수의 국가가 국경을 접하여 國境을 넘는 財貨·用役의 去來가 빈번한 지역에서는 供給場所가 어디이냐가 특히 중요한 뜻을 가진다. 供給場所에 따라 課稅權의 귀속이 달라지기 때문이다. 그런데 財貨의 供給은 物件의 物理的 移動을 수반하므로 비교적 공급장소의 판단이 용이하지만 기타 供給은 無形의 用役供給이 주이고, 物件의 移動이 있더라도 供給場所의 판단에는 결정적인 요소가 못되므로 供給場所의 판단이 매우 어려운 경우가 많다. 그래서 附加價值稅法에서는 기타 供給場所에 관해 상세한 규정을 두고 있다.

(가) 原 則

기타 供給은 事業者가 당해 事業을 영위하는 장소에서 이루어진 것으로 본다. 기타 供給이 어느 한 事業場(Betriebstätte)에서 이루어진 때에는 그 事業場에서 供給이 있는 것으로 본다(제3조 a 1항).

個人事業者의 경우 이러한 장소를 판별할 수 없을 경우에는 그 주소 또는 거소에서 供給된 것으로 본다. 그리고 會社 등 法人의 경우에는 經營指揮가 행해지는 장소(Ort der Geschäftsleitung)에서 공급된 것으로

37) Dziadkowski, a.a.O., S. 87.

본다.³⁸⁾

(나) 特 則

기타 供給은 위에 말한 바와 같은 사정이 있어 附加價值稅法에서 去來의 유형별로 꽤 상세한 特則을 마련해 두고 있다(제3조 a).

① 토지 관련 기타 供給: 토지와 관련된 기타 공급은 그 토지가 존재하는 장소에서 행해지는 것으로 본다. 토지와 관련한 기타 공급이라고 하는 것은 다음과 같은 것을 말한다.

㉠ 토지의 사용대차·용익권 설정 및 토지에 관한 민법규정이 적용되는 권리의 사용대차·용익권의 설정 등

㉡ 토지의 양도 또는 취득과 관련되는 기타 공급, 예컨대 토지의 매매계약서의 작성, 토지감정인의 평가, 공증인의 공증 등을 말한다.

㉢ 토지의 개척 또는 건축의 준비 또는 이에 필요한 기타 供給, 예컨대 토목·건축·측량기사나 건축회사, 재개발기관 등이 토목공사 또는 건축공사를 위해 실행하는 각종 행위.

그러나 土地에 관한 持分の 매각 또는 土地持分の 去來의 仲介, 토지거래의 광고, 土地去來를 위한 資金의 調達, 土地事件에 관한 訴訟遂行, 세무상담 등은 독립된 給付이므로 土地와 관련된 給付로 보지 아니한다.

② 運送供給: 運送供給은 運送이 실제로 행해진 장소에서 이루어진 것으로 본다. 그 결과 運送周旋人이 다른 運送人을 시켜 運送하게 한 때에는 運送人의 運送供給은 물론 運送周旋人의 供給도 運送人이 실제 運送을 행한 장소에서 이루어진 것으로 보게 된다.

運送이 國內과 國外에 걸쳐서 행해질 경우에는 위 원칙은 국내 운송구간에 한해서만 적용된다. 그러나 政府는 運送節次를 간소화하기 위하여 法規命令에 의해 단거리 운송구간을 장거리 구간에 흡수시킬 수 있

38) 事業場, 경영지휘장소 등에 대해서는 租稅基本法(Abgabenordnung 1977)에서 정의되어 있다(제8조, 9조, 10조, 12조, 20조).

게 하였다. 예컨대 국내구간이 단거리일 때에는 국내구간을 국외구간으로 인정하고 국외구간이 단거리일 때에는 이를 국내구간으로 인정할 수 있다.

③ 活動給付(Tätigkeitsort) : 다음에 열거하는 기타 給付는 事業者가 당해 給付의 전부 또는 중요한 부분을 수행하는 장소에서 행해진 것으로 본다.

㉓ 예술행위, 학술활동, 교육, 운동, 위안 기타 유사한 급부

㉔ 運送物の 積荷 또는 荷役, 貯藏 등의 기타 給付로서 통상 運送供給과 결합되는 供給

㉕ 動産인 有形資産에 대한 都給의 引受 및 그 資産의 감정

위에 열거한 行爲들은 모두 적극적인 作爲를 요하는 給付들이다. 그러므로 給付의 내용을 이루는 활동이 행해진 장소를 供給의 장소로 보는 것이고 供給의 결과가 생긴 장소는 중요하지 않다. 예컨대 어느 가수가 독일 국내에서 극장 주인과의 계약에 의하여 발표회를 개최하고 또 동시에 외국 음반회사와의 계약에 의해 음반회사가 발표회 공연을 녹취한다고 하자. 이때 발표회 공연은 국내에서 이루어지므로 위 원칙에 따라 국내가 공급장소가 되고 따라서 국내에서 과세가 된다. 그러나 음반제작에 관한 행위는 후술하는 저작권의 양도가 되므로 위 원칙이 적용되지 아니하고 외국 음반회사의 영업소를 공급장소로 보며, 따라서 국내 과세권이 미치지 아니한다.

④ 動産의 賃貸 : 動産의 賃貸는 운송도구를 제외하고 그 물건이 이용되는 장소에서 供給된 것으로 본다(제3조 a 2항 4호). 轉賃借의 경우에도 그 동산이 이용되는 장소를 공급장소로 본다.³⁹⁾ 임대된 동산이 과세지역(국내)과 외국에서 이용될 때에는 그 동산이 주로 이용된 장소에서 공급된 것으로 본다. 여기서 제외되는 운송도구라 함은 승객 또는 화물의 운송을 위해 제작되고, 실제 이러한 운송에 사용되는 것을 말한

39) BFH 1967.7.6, BStBl III. 716.

다.

⑤ 기타 供給의 特則：受給者の 營業所를 供給場所로 보는 경우(제3조 a 3항, 4항)

아래에 열거하는 기타 給付의 경우에는 그 給付의 受給者が 事業者인 경우에는 위 原則과 달리 受給者が 企業을 영위하는 장소에서 공급된 것으로 본다.

㉠ 特許權, 著作權, 商標權, 기타 유사한 權利의 전용권실시(Einräumung), 양도, 보유(Wahrnehmung).

㉡ 선전 또는 홍보활동을 위한 기타 給付. 廣告仲介人 또는 代理人의 活動을 포함한다.

㉢ 법조전문가, 변리사, 세무전문가, 공인회계사, 감정인 등이 전문지식에 기초하여 행하는 諮問 등의 給付.

㉣ 資料處理(Data 처리).

㉤ 영업상의 경험, 지식 등을 포함한 情報의 移轉.

㉥ 所定の 金融去來(제4조 8호 a~g, 10호에 열거한 給付). 그리고 금, 은, 또는 帛금의 去來에 관한 기타 供給.

㉦ 人力의 배치(Gestellung von Personal)

㉧ 特許權, 著作權, 商標權 등에 관한 權利行使의 拋棄.

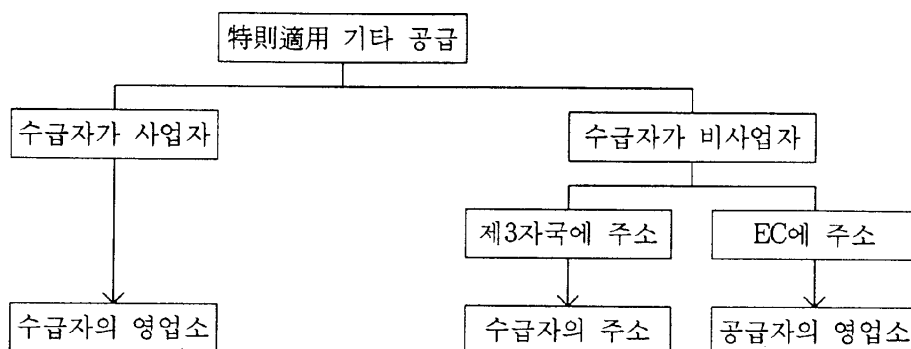
㉨ 영업활동 또는 직업활동의 전부 또는 일부수행의 拋棄.

㉩ 위에 열거한 각종 帛부의 仲介.

㉪ 流體動産의 賃貸. 운송중계를 제외한다.

그러나 이상의 給付가 供給者の 營業所에서 행하여진 때에는 供給者の 營業所를 供給場所로 본다. 그리고 이상의 給付의 受給者が 非事業者이고 동시에 EC공동체 밖의 지역에 住所를 갖는 경우에는 그 주소에서 供給이 행해진 것으로 본다. 반대로 受給者인 非事業者가 EC공동체 域內에 주소를 갖는 때에는 위 제1항의 원칙에 따라서 공급자인 사업자의 영업소에서 공급된 것으로 본다. 위 설명을 그림으로 표시하면

다음과 같다.



⑥ 供給場所의 調整(제3조 a 5항) : 국제적인 공급의 경우에는 이상의 원칙을 적용한 결과가 二重課稅를 야기하거나 경쟁의 조건을 왜곡시키는 결과가 될 수도 있다. 그러므로 연방 재무부장관은 二重課稅를 피하고 경쟁조건을 공정히 하기 위하여 필요한 때에는 연방의회의 승인을 얻어 법규명령으로 이상의 원칙 또는 특칙과 다른 장소를 공급장소로 의제할 수 있다. 그리하여 국내에 있는 공급장소를 EC域外에 존재하는 것으로 의제할 수도 있고 반대로 EC域외에 존재하는 공급장소를 국내에 존재하는 것으로 의제할 수도 있다.

라. 混合供給

실제거래에서 일어나는 給付行爲는 많은 경우 선명하게 財貨의 供給이나 기타 供給으로 분류될 수 있지만, 財貨의 供給과 기타 供給의 요소를 아울러 갖추고 있고 兩者를 분리할 수 없는 경우도 또한 많다. 대개 都給契約의 履行에서 볼 수 있는데, 이같이 두가지 요소를 아울러 가진 供給行爲를 混合供給(*gemischte Leistung*)이라 한다. 混合契約은 그 전체가 하나의 供給行爲(*Einheitsleistung*)를 구성한다. 이러한 混合契約은 法上 별도의 공급 유형으로 분류되지 않으며 그 요소의 중요성

에 따라 財貨의 供給으로 보거나 기타 供給으로 보게 된다. 즉 經濟的 觀察法(實質主義: wirtschaftliche Betrachtungsweise)에 따라 主된 供給(Hauptleistung)이 무엇이고 從된 供給(Nebenleistung)이 무엇이나를 판단하고 주된 공급의 성질로 분류하는 것이다(Primat der Hauptleistung).

전체 供給의 공급장소, 공급시기, 그리고 課稅 또는 非課稅 여부는 주된 供給에 대한 규정에 따르므로 주된 공급이 무엇이나는 것은 매우 중요한 문제라 할 수 있다. 그 판단기준으로서 보통 공급요소의 優位性(über-Unterordnung)을 제시한다.⁴⁰⁾ 예컨대 商品의 판매에 그 商品의 포장, 배달, 신용공여 등이 따른 경우 主된 供給은 商品의 供給이고 나머지는 從된 供給으로 보는 것이다.

마. 事業의 讓渡(Geschäftsveräußerung)

獨逸 附加價值稅法과 우리 附加價值稅法은 事業讓渡의 課稅에 중요한 차이점을 보인다. 우리 法에서는 事業의 讓渡는 財貨·用役의 供給으로 보지 아니하고, 따라서 附加價值稅를 과세하지 아니하나(韓附 제6조 제6항) 獨逸法에서는 우리 法 제6조 제6항과 같은 규정을 두지 아니하였으므로 對價가 지급되는 한 당연히 과세된다.

다만 稅法上 事業全體를 하나의 재산으로 파악하는 개념이 없고 附加價值稅法에서도 그러한 규정을 두고 있지 않으므로 事業讓渡 자체는 과세대상이 아니고, 事業讓渡를 계기로 이루어지는 財産, 權利 등의 移轉이 과세대상이 된다. 즉 事業讓渡契約을 이행하기 위해 財産과 權利를 이전하는데, 그 때 개별적인 財産·權利에 대해 각각의 供給이 행해지는 것으로 보는 것이다(1968년의 附加價值稅法 改正 이전에는 事業의 讓渡를 하나의 과세물건으로 보아 전체에 대해 과세를 하였다. 다만 稅率은 일반 세율에 비해 크게 경감된 100분의 1을 적용하였다).

40) BfH 1974.2.14, BStBl 1974 II. S. 261.

事業의 讓渡時에는 개개의 事業財産에 대하여 對價가 지급되는 것이 아니므로 개개의 權利의 供給價額을 정하기가 어렵다. 그래서 附加價值稅法에서는 事業讓渡時의 供給價額 決定方法에 관한 特則을 두고 있는데(제10조 제3항), 이에 대해서는 後述한다.

3. 從業員에 대한 供給

事業者가 자신의 從業員 또는 그 가족에게 고용관계에 기하여 財貨의 供給 또는 기타 供給을 하고, 그 受給者가 공급받은 給付에 상응하는 對價를 지급하지 않은 경우에는 이를 財貨의 供給 또는 기타 供給으로 보고 과세한다(이를 Arbeitnehmerversorgung이라 한다). 다만 종업원에 대한 福祉支出(Aufmerksamkeit)은 예외로 한다(제1조 제1항 제1호 b).

종업원으로부터 對價를 지급받고 財貨의 供給 또는 기타의 供給을 한다면, 이는 당연히 통상의 제3자에 대한 供給과 같은 성질의 課稅去來인 供給이 된다. 위 규정이 적용되는 것은 종업원에게 무상으로 課稅對象인 供給을 제공한 경우이다. 예컨대 가전회사가 종업원에게 냉장고를 무상으로 주는 것과 같다.

從業員이 이러한 現物의 형태로 無償의 給付를 받은 경우에는 일종의 所得이 支給되고 동시에 消費가 행해진 것으로 볼 수 있는 까닭에 消費稅가 課稅되어야 한다는 생각에서 이를 課稅對象으로 파악한 것이다. 이러한 給與는 동시에 賃金稅(Lohnsteuer)의 課稅對象이 된다.

從業員 또는 그 가족에 대한 福祉支出은 과세되지 아니하는데, 福祉支出이라 함은 종업원 또는 그 가족에게 法的 義務없이 제공하는 現物(財貨 또는 기타 供給의 目的物)로서, 종업원의 임금과 비교하여 소액이고 사회적 고려에서 事業者와 從業員의 관계를 개선시킨다고 생각할

수 있는 給付를 말한다.⁴¹⁾ 종업원에 대한 現物제공이 賃金稅가 과세되지 아니하는 提供限度內的 금액인 경우에는 法適用의 統一이라는 요청에서 특히 附加價值稅法上 별다른 취급이 요구되지 않는 한 원칙적으로 福祉支出로 본다. 예컨대 정규의 작업복, 휴게실 및 양호실의 제공, 수영 또는 목욕시설의 설치, 종업원의 자녀를 위한 유치원의 설치 등은 福祉支出의 전형적인 예이다(임금세준칙 제53조 제1항). 그러나 과거의 雇傭關係에 기하여 퇴직한 從業員에게 제공하는 現物給付는 課稅對象이 된다.

4. 自家供給

가. 意 義

獨逸에서도 우리와 같이 事業者의 自家消費(Eingenverbrauch)에 대해서 과세한다(제1조 제1항 제2호). 附加價值稅의 가장 전형적인 과세 대상은 앞에서 설명한 제3자에 대한 對價附供給(Fremdversorgung)이지만, 課稅의 衡平(Postulat als Gleichmäßigkeit der Besteuerung)이라는 관점에서 自家消費도 과세대상으로 파악한다. 課稅衡平의 관점에서 自家消費을 과세해야 한다는 것은 기본적으로 附加價值稅를 消費稅로 이해함으로써 정당화된다.⁴²⁾ 즉 附加價值稅를 消費稅로 본다면 모든 消費行爲를 과세해야 할 것이므로 自家消費 역시 擔稅力을 인정해야 한다는 것이다.

自家消費의 課稅를 뒷받침하는 理論으로서 오래전부터 이른바 「擬制說」(Fiktiontheorie)이 소개된 바 있다. 擬制說은 1918년의 帝國 附加價

41) BFH 1953.12.3, BStBl 54 III. 65.

42) Rau-Dürrwächter-Flick-Geist, Umsatzsteuergesetz(Kommentar) Verlag Dr. Otto Schmidt, zum § 1 Abs.1 Anm. 479-486.

值稅法의 立法당시 立法擔當者들에 의해 소개되었다. 同理論은 事業者의 家計部門을 企業으로부터 관념적으로 분리하여 별개의 私人으로 의제하여 自家消費를 私人으로서의 事業者가 그의 企業으로부터 財貨·기타 供給을 제공받은 것으로 의제하는 理論이다. 그리고 法所定의 기준에 따라 평가한 금액을 供給의 對價로 의제하는 것이다.

나. 自家消費의 유형

法에서는 自家消費를 다음 세 가지로 분류하고 있다. 어느 것이나 공통점은 企業이 자신의 營業上의 目的을 위해 사용하지 않는다는 것이다.

(1) 財貨의 自家供給

事業者가 營業 이외의 目的을 위해(für Zwecke außerhalb des Unternehmens) 企業의 財貨를 사용하는 경우에는 自家消費로 본다(제1조 제1항 제2호 a). 예컨대 企業의 재고자산인 가전제품을 事業者 가정에서 소비하는 것과 같다. 이러한 경우에는 既述한 바와 같이 企業이 營業活動으로서 事業者에게 財貨를 供給하였다고 의제하는 것이다.

(2) 기타 供給의 自家供給

事業者가 營業이외의 目的을 위해 자신의 營業範圍에 속하는 기타 供給을 제공받는 것은 기타 供給의 自家消費로 본다(제1조 제1항 제2호 b). 예컨대 事業者의 企業에서 고용한 청소부가 때때로 事業者의 家事일을 돌보아 준다든지, 가전업체에 고용된 수리공이 事業者의 가정에 비치된 고장난 가전제품을 수리해 준다든지, 企業에서 고용한 자가용차와 기사를 事業者의 가족이 이용하는 것과 같다.

제3자에게 공급되더라도 事業者의 개인적인 동기에 의해 無償으로 공급되는 경우에는 역시 自家消費로 본다. 예컨대 企業에 고용된 자동

차 기사가 事業家의 마을 주민들을 위해 봉사하는 것과 같다.

(3) 非控除費用의 支出

所得稅法에서는 事業者의 支出중 控除不可能한 支出을 열거하고 있다. 이 중 일부 항목은 事業者의 自家消費로 보고 과세한다(제1조 제1항 제2호 c). 所得稅法에서 열거하는 공제불가능한 지출항목은 다음과 같다(所得稅法 제4조 제5항 제1호~7호, 제7항, 제12조 제1호).

① 納稅義務者の 使用人 아닌 자에게 贈與하기 위한 支出: 贈與者の 名稱 혹은 商號 기타 廣告의 表示가 항구적으로 外部에서 식별할 수 있도록 부착된 광고물에 대하여는 그리하지 아니하다. 단, 同一事業年度에 同一人에게 贈與한 물건의 취득가액 또는 제작가액이 50DM를 초과하지 아니하는 경우에 한한다.

② 納稅義務者の 使用人이 아닌 者の 접대를 위한 지출로써 거래통념상 상당하지 못하다고 인정되거나 지출금액 및 그 지출의 사업상의 이유가 증명되지 아니하는 것.

③ 納稅義務者の 使用人이 아닌 者の 접대, 宿泊 또는 오락에 제공되고 納稅義務者の 事業場 所在地외에 소재하는 納稅義務者の 所有시설에 대한 支出.

④ 수렵 또는 낚시, 요트 또는 모터보트 및 이와 유사한 목적 및 이와 관련된 접대를 위한 支出.

⑤ 納稅義務者の 주택과 事業場간의 교통 및 귀향을 위한 지출.

⑥ 이상 열거한 지출 이외의 지출로써 納稅義務者 등의 생계에 관련하여 거래통념상 상당하지 못하다고 인정되는 금액.

⑦ 納稅義務者の 家計 및 그 家族의 생계를 위한 지출. 納稅義務者の 經濟的·社會的 地位에 따르는 支出, 納稅義務者の 職業活動을 위한 支出도 포함한다.

5. 出資者消費

法人 기타 法人稅法上的 納稅義務을 지는 團體가 그 株主, 出資者, 社員 기타 構成員 또는 그 特殊關係者(nahestender Person)⁴³⁾ 에게 無償으로 財貨의 供給 또는 기타 供給을 한 것을 出資者消費(Gesellschafterverbrauch)라고 부르는데, 이것도 附加價值稅의 課稅 대상이 되는 供給으로 본다(제1조 제1항 제3호). 예컨대 건축회사가 주주 또는 그 아들의 주택을 무상으로 지어준다거나, 회사의 승용차를 주주 또는 그 가족이 私用으로 無償으로 사용하게 하는 것과 같다.

이 制度는 1980년의 改正法에서 신설된 것으로 出資者消費는 事業者의 自家消費의 本質을 가졌다고 본데서 비롯된 것이라 할 수 있다. 즉 法上的 自家消費의 要件을 갖추지 아니하였으나 自家消費의 本質을 갖춘 課稅去來의 하나로서 出資者消費를 法上 유형화한 것이다.⁴⁴⁾ 出資者消費는 法人稅法의 視角에서는 대체로 숨은 利益處分(verdeckte Gewinnausschüttung)을 구성한다. 그러므로 出資者消費는 숨은 利益處分의 형태로 행해지는 自家消費로 파악할 수 있는 것이다. 出資者消費는 본래 營業活動의 대상으로서 제3자에게 공급한다면 課稅가 되어야 할 供給을 營業에 관계없이 무상으로 出資者에게 하였을 때를 가리키는 개념이다. 따라서 團體가 그 目的遂行의 일환으로서 그 구성원 전체를 위하여 정관에 따른 給付를 한 때에는 出資者消費에 해당하지 아니하고 따라서 課稅되지 아니한다.⁴⁵⁾ 또 出資者에게 給付가 주어졌지만 그것이 出資者 자격에서 주어진 것이 아닌 경우, 예컨대 광고·선전의 일환으로 모든 고객이 기념품을 받았고 出資者도 고객의 자격으로 이를 받았다면 出資者消費가 아니다.

43) Jörg Bauer, Der Gesellschafterverbrauch, Stu. W 1980. S.148

44) 租稅基本法 제15조에 특수관계자의 범위가 열거되어 있다.

45) BFH 1962.4.12, BStB1 1962 III. S.260.

6. 輸 入

앞에서 설명한 바와 같이 독일을 포함한 EC 국가들은 우리와 같이 消費地課稅原則을 취하므로 財貨가 外國에서 國內로 반입될 때 附加價值稅를 과세하는데, 이를 輸入附加價值稅(Einfuhrumsatzsteuer)라 한다(제1조 제1항 제4호). 앞에 열거한 각종의 供給行爲는 事業者에 의해 행해질 것이 요구되지만, 輸入附加價值稅는 非事業者가 수입한 財貨에 대해서도 과세된다. 이 점 우리 附加價值稅法과 다르다.

V. 非課稅와 還給

附加價值稅法 제4조에서 附加價值稅가 非課稅되는 去來를 28호에 걸쳐 열거하고 있으며, 제5조에서 일정한 輸入品の 非課稅事由를 정하고 있고, 제4조 a에서 公益的 理由에서의 既納付稅額의 還給事由를 정하고 있다. 非課稅事由중 제4조 제19호에서 규정하는 盲人事業者의 非課稅만은 事業者의 特性에 따른 것이지만 나머지 非課稅事由는 供給內容의 特性에 따른 것이다.

非課稅되는 供給去來를 買入稅額控除과 연결지어 볼 때 ① 일반적으로 買入稅額控除가 허용되는 非課稅去來, ② 供給場所에 따라 부분적인 買入稅額控除가 허용되는 非課稅去來, ③ 買入稅額控除가 금지되는 非課稅去來, ④ 非課稅를 포기함으로써 買入稅額控除가 허용되는 非課稅去來로 나누어 볼 수 있다. 本章에서는 이 순서에 따라서 非課稅去來를 소개하고 이어서 非課稅되는 輸入과 公益的 理由에 기한 附加價值稅의 還給을 설명하기로 한다.

1. 買入稅額控除가 가능한 非課稅去來

① 輸出 또는 輸出品의 賃加工(Lohnveredlung)은 非課稅되며 買入稅額의 控除가 가능하다(제4조 제1호). 輸出 또는 輸出品의 賃加工에 의해 非課稅의 惠澤을 받고자 할 때에는 輸出證明을 요한다(시행령 제8조 a, 제12조). 그리고 輸出品의 공급가액이 附加價值稅를 포함하여 620마르크에 미달하거나 非商業的인 여행객에 의해 반출될 경우에는 수출품으로 보지 아니하고 따라서 과세되나, 그 여행객이 독일 이외의 EC지역에 주소를 갖고, 私用으로 취득하는 등의 요건을 갖추면 非課稅한다(시행령 제14조).

② 海上運送 및 船舶運送(제4조 제2호)은 非課稅되며 買入稅額의 控

除가 가능하다.

③ 物件의 越境運送 또는 國際鐵道에 의한 貨物運送은 非課稅되며 買入稅額의 控除가 가능하다. 그러나 國際運送의 경우 自由港(Freihafen)에서 가공되거나 보관된 물건을 國內課稅地域으로 반입하는 경우에는 과세대상이 되며, 발송지와 도착지가 國內에 있고 단지 外國을 통과하는 경우에는 과세된다(제4조 제3항 a 但, 令 제19조 제1항).

④ 中央銀行에 대한 金의 供給(제4조 제4호)도 非課稅되고 買入稅額의 控除가 가능하다.

⑤ 이상의 去來의 仲介(Vermittlung), 항공기·선박에 의한 國際運送의 仲介, 外國에서 행해지는 供給의 仲介 등(제4조 제5호)도 非課稅되고 買入稅額의 控除가 可能하다.

⑥ 독일 연방철도가 외국에 영업소를 갖는 철도사업자에 대해 공급하는 경우(제4조 제6호)도 非課稅되고 買入稅額의 控除가 가능하다.

2. 買入稅額控除가 제한되는 非課稅去來(域外供給)

다음에 열거하는 供給은 모두 非課稅되나, 同供給이 EC共同體의 域外國家(EC非會員國)에서 이루어 질 경우에 한해 買入稅額控除가 가능하다(제4조 제8호 a~g, 제10호 a).

① 信用의 提供·仲介·管理 및 信用擔保의 管理

事業者가 財貨의 供給 또는 기타 供給과 관련하여 信用을 제공할 경우, 그 信用이 독립된 給付로 취급될 수 있으면 非課稅去來가 된다. 信用의 제공에 따르는 擔保目的物의 조사·평가에 소요되는 비용은 위에 말한 信用擔保의 管理에 해당되어 非課稅된다.

② 法定支給手段의 賣買 또는 그 仲介, 단 支給手段이 금속성분이거나 수집의 대상으로 거래되는 때에는 제외된다.

法定支給手段이라 함은 國內 또는 外國에서 통용되는 경화 및 은행

권을 말한다. 支給手段이 금속성분이거나 수집의 목적물인 경우에는 그 자체가 상품으로 취급되므로 그에 관한 去來는 附加價值稅法上 財貨의 供給으로 보아 과세한다. 외국에서 통용되는 금화도 국내에서는 法定支給手段이 아니다. 또 경화 또는 은행권이더라도 그것이 액면금액을 초과하는 가액으로 거래될 때에는 非課稅對象이 아니다.

③ 금전채권의 賣買 또는 그 仲介

이른바 팩토링 업무라는 것이 이에 해당한다. 다만 真正債權 賣買業務(상품 또는 용역거래와 관련하여 고객에 대하여 취득하는 채권을 양도하고 그 채권의 매수인이 위험부담을 인수하는 것)만이 이에 해당하고, 不真正債權 賣買業務는 제외된다.

④ 預金業務, 相互計算去來, 支給去來, 代替去來 및 商業證券의 채권 회수.

⑤ 有價證券에 관한 去來, 유가증권의 옵션거래, 이러한 거래의 중개, 유가증권의 보관 및 관리, 또는 유가증권 발행에 관한 기타 급부. 有價證券의 發行에 관한 기타 給付란 예컨대 有價證券의 新規發行의 引受 및 去來所의 上場 등을 말한다.

⑥ 회사 기타 사단에 대한 사원지분의 거래 및 그 중개.

⑦ 債務引受, 保證, 또는 擔保의 인수 및 이러한 거래의 중개. 예컨대 보증보험업무 같은 것이 이에 해당한다(이상 제4조 제8호 a~g).

⑧ 保險稅法(Versicherungsteuergesetz)에 의한 保險關係에서 이루어지는 保險給付(제4조 제10호 a).

3. 控除不可能한 非課稅去來

앞에 소개한 輸出供給 및 域外供給을 제외하고는 非課稅되는 供給의 買入稅額은 控除하지 않음이 원칙이다(제15조 제2항 제1호). 또 外國에서의 供給이라도 國內에서 供給된다면 非課稅되는 供給行爲에 관해

서는 買入稅額控除가 불가능하다(同條項 제2호). 그리고 무상인 財貨·기타 供給으로서 有償으로 供給되더라도 非課稅되는 것은 買入稅額控除가 불가능하다(同條項 제3호).

이같이 買入稅額控除가 불가능한 財貨의 供給 또는 기타 供給의 경우에는 買入稅額은 결국 商品의 價格에 반영될 것이다.

이하 원칙적으로 買入稅額控除가 허용되지 않는 供給(제4조 제7호~28호)의 유형을 열거한다.

- ① 社會保障保險에 의하여 농림업 부문에 병자, 재해자 또는 사망자들의 본인 또는 가족에게 인력을 공급하는 행위(제4조 제7호)
- ② 제4조 제8호 a~g의 거래(既述 참조).
- ③ 投資會社法(Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften)(제8호 h)에 의한 특별재산의 관리.
- ④ 國內에서 통용되는 우표의 액면가에 의한 판매(제8호 i).
- ⑤ 기업의 익명사원으로 자본참가를 하는 것(제8호 j).
- ⑥ 부동산 취득세의 적용을 받는 거래(제9호 a).
- ⑦ 경마법의 적용을 받는 거래 및 공인된 도박장 내에서의 거래.
- ⑧ 제4조 10호 a(既述 참조).
- ⑨ 他人에게 보험보호(Versicherungsschutz)를 제공하는 것을 목적으로 하는 급부(제10호 b).
- ⑩ 건설저축금고대리인, 보험대리인 및 보험중개인의 활동(제11호).
- ⑪ 土地 또는 土地에 관한 權利의 賃貸 및 用益權 設定(제12호 a).
- ⑫ 所有權의 移轉을 目的으로 하는 契約에 기하여 土地 및 土地의 一部를 用益을 目的으로 引渡하는 것(제12호 b).
- ⑬ 부동산의 물권적 용익권의 設定·讓渡(제12호 c).
- ⑭ 연방정부가 공고한 소정의 주택 소유자 단체가 그 주택 소유자의 전부 또는 일부에 대하여 하는 공동소유이용관리에 관한 급부(제13호).

⑮ 의사, 치과의사, 조산원, 재활치료사, 약제사 등의 직업활동(제14호).

⑯ 社會保險關聯機關이 수행하는 각종 給付(제15호).

⑰ 병원, 진료소 기타 치료진단검사를 행하는 시설, 양로원 등의 경영과 밀접하게 관련되는 거래(제16호).

⑱ 사람의 장기, 혈액 및 모유의 공급(제17호 a).

⑲ 특별한 설비를 갖춘 차량에 의한 병자 또는 부상자의 운송(제17호 b).

⑳ 공인된 각종 임의복지단체가 제공하는 급부(제18호).

㉑ 두명을 초과하지 않는 종업원을 고용하는 맹인이 영위하는 사업(제19호).

㉒ 연방, 주, 시, 읍, 면 등이 운영하는 극장, 합창단, 박물관, 식물원, 동물원, 도서관, 미술관 등의 공공시설이 제공하는 급부(제20호).

㉓ 私立學校 기타 私立의 교육시설이 직접 교육목적을 위해 제공하는 급부(제21호).

㉔ 公法人, 成人大學, 행정 또는 경영학술단체 기타 公益을 목적으로 하는 단체 또는 직업단체가 행하는 강연·강습 기타 학술행사(제22호).

㉕ 훈련·교육·연수목적 또는 유아 보육목적으로 숙박, 식사 또는 기타 現物給付를 제공하는 것(제23호).

㉖ 유스호스텔 기타 소정의 시설이 제공하는 숙박, 식사 등의 給付(제24호).

㉗ 청소년 원조를 위한 公法的 또는 任意的 團體가 실시하는 교육, 여행, 집회 및 숙박, 식사 등의 給付(제25호)

㉘ 公法人의 명예직으로서 수행하는 活動(ehrenamtliche Tätigkeit)(제26호).

㉙ 종교단체의 구성원 및 수도원 소속원이 행하는 공익·자선활동, 교회·교육목적의 활동(제27호).

③ 事業者가 전적으로 위에 열거한 각종 非課稅活動을 위하여 自家消費를 하는 것(제28호).

4. 非課稅의 拋棄

買入稅額의 控除가 불가능한 非課稅供給에서는 累積效果(Kumulationseffekt)가 생겨 商品의 가격이 상승하게 마련이므로 이 累積效果를 완화하기 위하여 1968년 改正法에서부터 非課稅의 拋棄(Verzicht auf die Steuerbefreiung)를 가능하게 하였다. 즉 納稅者는 非課稅供給 중 일부의 去來에 대하여 非課稅와 課稅를 선택할 수 있으며(Wahlrecht), 課稅를 선택한 경우에는 買入稅額의 控除가 가능하다.

가. 拋棄의 要件

非課稅의 포기는 다음과 같은 요건이 구비되어야 한다(제9조 제1항).

- ① 非課稅되는 供給은 다른 事業者를 상대로 한 것이어야 한다. 즉 受給者도 事業者이어야 한다.
- ② 그리고 供給은 受給者의 事業을 위해 供給되어야 한다.
- ③ 非課稅의 포기는 개개의 공급행위에 대해 이루어져야 한다.
- ④ 非課稅의 포기는 언제든지 撤回가 가능하다.

獨逸의 非課稅制度는 우리 附加價值稅法上的 零稅率과 免稅를 합쳐 놓은 것과 같다고 할 수 있고, 그 중 稅額控除가 안되는 非課稅는 우리의 免稅와 같다고 할 수 있다. 그리고 非課稅의 拋棄는 우리의 免稅의 拋棄(韓附 제12조 제4항, 同令 제47호)와 같다고 할 수 있는데, 위 포기의 요건을 보면 우리의 免稅拋棄와 크게 다름을 알 수 있다. 즉 우리는 事業者 자신의 免稅地位에 대한 拋棄이므로 일단 拋棄하면 일체의

免稅去來에 대하여 免稅를 받을 수 없으나, 獨逸法에서는 個別去來에 대해서 拋棄할 수 있고, 언제든지 撤回가 가능하며, 우리의 免稅拋棄에서는 事業者 자신의 지위에 관한 결정이므로 供給相對方(즉 受給者)이 누구인가가 문제되지 아니하나, 獨逸에서는 다른 事業者에 대해 供給하는 分에 대해서만 拋棄할 수 있다.

獨逸에서 事業者에 대해 供給하는 分에 대해 非課稅를 拋棄할 수 있게 한 것은 住居의 供給에 악영향을 미치지 않게 하기 위한 것이라 한다.⁴⁶⁾ 住居를 공급하는 사업자가 非課稅를 포기한다면 住居의 임차인이 附加價值稅를 부담해야 할 것이기 때문이다.

나. 拋棄 가능한 去來의 範圍

제4조 8호 a~g에 해당하는 去來(既述한 제한적으로 買入稅額控除가 가능했던 去來), 제4조 9호 a(공제불가능한 비과세거래중 ⑥의 거래 참조), 제4조 제12호의 去來(공제불가능한 비과세거래중 ⑫~⑭의 거래 참조), 제4조 13호의 거래(공제불가능한 비과세거래중 ⑮의 거래 참조), 제4조 19호의 거래(공제불가능한 비과세거래중 ⑳의 거래 참조)에 대해서는 非課稅의 拋棄가 가능하다.

다. 예 외

제4조 9호 a의 거래(공제불가능한 비과세거래중 ⑥의 거래 참조), 제4조 12호의 거래(공제불가능한 비과세거래중 ⑫~⑭의 거래 참조)는 위의 要件을 구비하지 않더라도 事業者가 당해 土地를 住居 기타 企業外 目的에 供給하지 않음을 증명하는 범위에서 非課稅를 拋棄할 수 있다(同條 제2항).

46) Rau, et.al., a.a.O., zum § 9 Anm.35.

5. 還 給

기본적으로 附加價值稅는 一般消費稅인 까닭에 最終消費者의 經濟的 사정 또는 財政的 사정에 관해 고려함이 없이 과세됨이 원칙이다. 그러나 이러한 무차별성은 사회정책적 차원에서 볼 때 바람직하지 않을 수도 있다. 특히 재해자에 대한 원조물자 같은 것에 대해서는 보다 각별한 배려가 필요하다. 그래서 附加價值稅法은 公益的 고려의 대상이 될 만한 給付에 대하여 다음과 같이 既納付稅額의 還給을 인정하고 있다.

오로지(ausschließlich), 그리고 직접적으로(unmittelbar) 公益·慈善目的 또는 교회목적⁴⁷⁾을 수행하는 단체 또는 公法人이 다음에 열거하는 요건을 구비한 경우에는 신청에 의해 당해 團體 및 公法人에 供給된 財貨 또는 輸入品에 대해 賦課된 稅額을 還給한다.

- ① 당해 재화의 공급 또는 수입품이 과세대상일 것.
- ② 당해 공급에 관한 세액이 세금계산서에 구분되어 표시되고 지급되었을 것.
- ③ 당해 輸入品에 賦課된 稅額이 納付되었을 것.
- ④ 당해 財貨 또는 輸入品이 해외지역에 제공되었을 것.
- ⑤ 당해 재화 또는 수입품이 해외에서 인도·자선 또는 교육목적에 사용될 것.
- ⑥ 당해 財貨의 取得 또는 輸入·輸出이 영리사업의 범위에서 행해지는 것이 아닐 것.

47) 조세기본법 제51조~제68조 참조.

VI. 供給價額の算定

附加價值稅를 과세하기 위하여 이상 설명한 課稅去來에 속하는 供給의 價額을 算定하여야 한다. 供給價額は 통상 受給者가 지급하는 對價에 의하여 결정하지만, 때로는 對價를 지급하지 않는 경우도 있고, 供給價額이 일응 명료하게 나타나지 않는 경우도 있어 稅法的 調整이 필요하다. 이하 附加價值稅 제10조와 제11조에서 규정하는 供給價額에 대하여 설명한다.

1. 原則：支給對價(Entgelt)

財貨의 供給 또는 기타 供給의 供給價額は 對價(Entgelt)에 의해 산정한다(제10조 제1항 제1문). 對價라 함은 당해 供給의 受給者가 당해 供給을 얻기 위하여 供給者에게 지급하는 일체의 것을 뜻한다(同2문). 受給者 이외의 者가 受給者로 하여금 당해 供給을 얻게 하기 위하여 지급하는 것도 對價로 본다(同3문). 供給價額の 算定の 기초가 되는 對價는 반드시 財貨 또는 기타 供給의 商品價格(Kaufpreis)과 일치하는 것은 아니다. 附帶費用이나 할인·보너스 등이 있을 경우 商品價格을 가감하여 對價를 정해야 하기 때문이다. 즉 對價는 실제의 總支給價額(tatsächliche Gesamtentgelt)을 가지고 정한다. 그리하여 예컨대 商品의 운송비, 포장비를 商品의 가격외에 고객에게 부담시킨다면 供給價額は 商品의 價格에 이러한 費用을 가산한 금액이 될 것이고, 商品의 가격에서 할인, 리베이트 등으로 고객의 부담이 감소된다면 供給價額 역시 감소한다.

供給價額 算定時 附加價值稅는 제외한다(제10조 제1항 제2문). 그러나 고객이 부담하는 다른 稅金은 제외하지 않는다. 예컨대 不動產의 販賣業者가 不動產을 販賣時 買受人이 부담하는 不動產取得稅

(Grunderwerbsteuer)는 供給價額에 포함된다.

2. 交換供給時の 供給價額

供給에 대한 對價의 전부 또는 일부가 금전이 아니고 다른 資産일 경우, 즉 交換供給(Leistung im Tausch)이거나 이와 유사한 거래일 경우에 供給對價는 對價로서 급부된 財貨·用役의 가치를 가지고 정한다(제10조 제2항 제2문). 對價로 급부된 資産의 가치는 資産評價法(Bewertungsgesetz)이 정하는 일반원칙에 따라 通常價格(gemeine Wert)에 의해 정한다(同法 제9조). 通常價格이란 그 자산의 성질에 따른 통상의 去來(gewöhnliche Geschäftsverkehr)에서의 處分을 통해 받을 수 있다고 인정되는 가액을 뜻한다.⁴⁸⁾

3. 營業讓渡時の 供給價額

營業讓渡時の 供給價額을 算定하기 위해 特則이 마련되어 있다. 營業을 讓渡할 경우에는 讓受人에게 移轉된 目的物の 對價를 供給價額으로 한다(제10조 제3항 제1문). 다시 말해 양도된 營業전부의 價額이 아니고 附加價値稅의 과세대상이 되는 개개 目的物の 移轉(財貨의 供給, 기타 供給)에 대한 對價를 구하여 供給價額을 계산하는 것이다. 그러므로 供給價額의 決定은 당해 企業의 賃借對照表에 나타난 資産項目(Besitpost)에 대해 붙인 평가액을 기초로 하게 된다.

양도자산별로 과세하는 결과 非課稅되는 資産은 과세대상에서 제외되며 讓受人이 인수한 讓渡人의 채무액은 양도가액에서 공제하지 아니한다(제10조 제3항 제2문, 3문). 그리고 양도가액 중 讓受人이 取得한

48) Dziadhowski, a.a.O., S.162.

資産의 價額을 초과하는 금액은 이른바 營業權(Firmwert)으로서 과세 대상이 된다.

이상 설명한 바를 예로 설명한다. 아래 貸借對照表의 資産을 지닌 企業을 1,000,000DM에 讓渡하고 부채는 讓受人이 引受한다고 하자. 그리고 在庫資産 중 150,000DM어치는 국내에 보관중이고 100,000DM어치는 해외에 보관중이라 하자.

자 산 여 부		자 본 · 부 채 여 부	
부 동 산	200,000	자 본	600,000
기 계	250,000	준 비 금	50,000
유 가 증 권	100,000	보 증 채 무	50,000
재 고 자 산	250,000	충 당 금	200,000
채 권	250,000	부 채	200,000
예 금	50,000		
계	1,100,000	계	1,100,000

이 경우 영업양도의 對價는 실제 지급한 1,000,000DM과 引受한 부채 450,000DM(보증채무 50,000 + 충당금 200,000 + 부채 200,000)을 합한 금액 1,450,000DM이다. 그러므로 양도가액 중 자산가액 1,100,000DM을 초과하는 350DM은 營業權이 된다. 그리하여 讓受人은 위 貸借對照表 資産의 부에 기재된 자산과 營業權을 取得한 것인데, 각 자산별로 과세 여부를 따지고 공급가액을 산정해야 한다. 다음 표와 같다.

이 자산중 해외자산과 부동산, 유가증권, 채권, 예금 등은 既述한 바와 같이 과세대상이 안되거나 非課稅된다. 결국 이 營業讓渡에서의 과세대상이 되는 供給價額은 750,000DM이 되는 것이다.⁴⁹⁾

49) 본 예는 Diadkowski, a.a.O., S.104의 예를 소개한 것임.

	부가가치세 적용제외	비과세	과세금액
부동산		200,000	
기계			250,000
유가증권		100,000	
재고자산	100,000		150,000
채권		250,000	
예금		50,000	
영업권			350,000
계	100,000	600,000	750,000

4. 自家供給 등

앞서 본 바와 같이 自家供給은 財貨의 自家消費(제1조 제1항 제2호 b), 기타 供給의 自家消費(제1조 제1항 제2호 b), 所得稅法上 非控除費用의 去來(제1조 제1항 제2호 c) 등 3가지로 구분하는데, 각각 供給價額의 산정방법을 달리한다(3가지). 그리고 실질적인 自家消費에 속하나 法上 구분하는 것으로 從業員에 대한 無償供給(제1조 제1항 제1호 b)과 出資者에 대한 無償供給(제1조 제1항 제3호)이 있는데, 이것들도 財貨의 供給과 기타 供給으로 구분해서 각기 일반 自家消費에서의 財貨의 供給 또는 기타 供給의 供給價額 算定方法과 같은 방법을 적용한다. 自家消費에 적용되는 供給價額 算定을 위한 3가지 방법은 아래와 같다.

가. 購入價格 適用

財貨의 自家消費, 從業員에 대한 財貨의 無償供給, 出資者에 대한 財貨의 無償供給에 있어서 供給價額은 附帶費用(Nebenkost)를 포함한 事

業者의 購入價格(Einkaufspreis)에 의하여, 購入價格을 알 수 없을 경우에는 製作原價(Selbstkost)에 의하여 산정한다(제10조 제4항 제1호).

위 공급형태에 대해서는 과거 所得稅法上 利益算定時에 사용하는 部分價額(Teilwert) 또는 通常價額(gemeine Wert)을 원용하였으나 1990년에 현행과 같이 개정되었다.

나. 總費用 適用

기타 供給의 自家消費, 從業員에 대한 기타 供給의 無償供給, 出資者에 대한 기타 供給의 無償供給에 있어서 供給價額은 기타 供給에 소요된 總費用(entstandene Kosten)에 의하여 산정한다(제10조 제4항 제2호). 여기서 總費用은 所得稅法的인 관점에서 계산을 한다.⁵⁰⁾ 그러므로 그 供給에 직접 소요된 비용 뿐 아니라, 그 供給에 배분할 수 있는 固定費用도 포함한다. 예컨대 企業의 자동차를 출자자와 從業員이 業務와 무관하게 이용하게 한다면, 그 자동차의 연료비 등 직접적인 관리비 외에, 그 取得·維持를 위해 企業이 부담해야 하는 각종 비용, 예컨대 減價償却, 保險料, 自動車稅, 車庫使用料, 차수리비 등도 위에 말한 總費用에 포함된다.

다. 支出額 適用

所得稅法上 공제불가능한 費用의 支出(제1조 제1항 제2호 c)에 있어서 供給價額은 企業이 실제 支出한 금액(Aufwendung)에 의해 산정한다(제10조 제4항 제3호).

라. 最低計算法(Mindestbemessungsgrundlage)

企業이 出資者나 그 特殊關係者 또는 기타 從業員에게 財貨 또는 기

50) Dziadkowski, a.a.O., S. 168.

타 供給을 하고 그에 대해 受給者가 對價를 지급하더라도 그 금액이 현저하게 작을 경우에는 이를 정상가액을 수정하여 附加價値稅를 과세한다. 즉 受給者가 供給의 對價로 支給한 금액이 위 가, 나, 다의 방법에 의해 산정한 供給價額보다 적은 금액일 때에는 실제 지급한 금액을 供給價額으로 보지 않고 위 가, 나, 다에 의해 계산한 금액을 공급가액으로 보는 것이다(제10조 제5항).

예컨대 供給者가 企業所有의 자동차를 私用으로 賃借하고 100DM을 지급하였으나, 위 總費用法에 의해 계산한 결과가 150DM이라면 供給價額은 100DM이 아니고 150DM이 되는 것이다.

VII. 課 稅

1. 稅 率

독일 附加價值稅法上的 基本稅率은 100분의 14이나(제12조 제1항), 일정한 供給에 대해 7%의 輕減稅率이 적용된다(제12조 제2항 各號 참조). 附加價值稅의 稅率은 가끔 변동되는데, 특징은 항상 輕減稅率은 基本稅率의 2분의 1로 한다는 것이다. 참고로 1968년 이후 稅率의 변동을 보면 다음〈表-4〉과 같다.

〈表-4〉 1968年 이후의 附加價值稅率 變動

	基 本 稅 率	輕 減 稅 率
1968. 1. 1.~1968. 6.30	10 %	5 %
1968. 8. 7~1977.12.31	11 %	5.5 %
1978. 1. 1.~1979. 6.30	12 %	6 %
1979. 7. 1~1983. 6.30	13 %	6.5 %
1983. 7. 1 이후	14 %	7 %

2. 買入稅額控除

買入稅額控除(Vorsteuerabzug)는 附加價值稅制의 本質的인 요소인 까닭에 독일이나 우리나라 큰 차이가 없으므로 (제15조 참조), 자세한 설명은 생략한다. 그리고 買入稅額控除가 가능한 경우와 불가능한 경우에 관해서는 제5장에서 설명한 바 있다.

3. 計算書의 作成

附加價值稅制의 성공적인 집행은 과세단계의 정확한 포착이 관건이

므로 稅金計算書(Rechnungen)는 同制度의 집행면에서의 핵심을 이룬다고 할 수 있다. 따라서 독일 역시 稅金計算書에 관한 치밀한 제도를 갖고 있으나, 그에 관한 구체적인 내용은 技術的인 것이므로 설명을 생략한다(관련조문 제14조).

그리고 事業者는 稅額算出의 기초가 되는 사항을 記帳하여야 하는데(Aufzeichnungspflicht), 이것도 우리의 記帳義務(韓附 제31조)와 기본 취지가 같으므로 설명을 略한다.

4. 課稅期間

附加價值稅의 課稅期間은 曆年으로 한다(제16조 제1항). 納稅者의 특수한 상황에 따라 課稅廳이 이를 변경할 수 있다(同條). 독일 역시 豫納期間(Voransmeldungszeitraum)制度를 두고 있는데, 이는 우리와 달리 每月로 하고 있다. 매월 종료후 10日 이내에 前月の 稅額(豫納稅額: Vorauszahlung)을 자진신고납부하여야 한다(제18조 제1항). 다만 영세한 납세자에 대해서는 特例를 두어, 前年度 稅額이 6,000DM이하인 納稅者는 3개월 단위로 신고납부할 수 있다(제18조 제2항).

5. 零細企業者에 대한 特例

零細企業者(Kleinunternehmer)에 대해서는 非課稅의 特例가 인정된다. 즉 直前曆年の 賣出額이 2,000DM을 초과하지 아니하고, 現曆年の 賣出額이 100,000DM을 초과하지 않을 것으로 전망되는 事業者에 대해서는 附加價值稅를 과세하지 아니한다(제19조 제1항). 이 賣出額에는 固定資產의 處分이 포함되지 않는다(同條項).

이 特例에 해당될 경우에는 非課稅되는 대신 買入稅額控除는 받을 수 없으므로 事業者는 이 特例適用을 포기할 수 있다(同條 제2항).

6. 標準率에 의한 課稅

우리의 課稅制度和 흡사한 것으로 標準率(allgemeine Durchschnittsätze)에 의한 課稅制度가 있다. 財務部長官은 課稅의 편의를 위해 國회의 승인을 얻어 과세의 기초에 대체로 동일한 사정이 존재하고 매년 정기결산을 할 義務가 없는 事業者에 대해서는 業種別로 控除할 買入稅額의 比率, 納付할 稅額의 比率(標準率) 등을 정할 수 있다(제23조 제1항)(단, 前年度 賣出額이 100,000 DM을 초과하는 企業에 대해서는 標準率을 적용할 수 없다(令 제69조)).

標準率 適用의 대상이 되는 企業은 同率에 의한 課稅를 申請할 수 있으며, 이 신청에 의해 標準率에 의한 課稅를 한다(제23조 제3항). 標準率은 施行令에 규정하고 있는데 手工業(Handwork), 小賣業, 기타 事業, 自由業(freie Berufe)으로 대분류하고, 그 속에서 다시 業種別로 細分하여 標準率을 매기고 있다(令 제70조 제1항). 가장 높은 率의 예로 燃料소매업자의 標準率은 賣出額의 10.9%이고, 낮은 율의 예로 紡絲業者의 標準率은 賣出額의 1.8%이다.

日本の消費課税制度

権 海 浩

(本研究所 研究委員・税務士)



凡 例

本書에 引用되는 法令, 기타 略語는 다음과 같다.

法=消費稅法

令=消費稅法施行令

規=消費稅法施行規則

通=消費稅法取扱通達

措法=租稅特別措置法

措令=租稅特別措置法施行令

措規=租稅特別措置法施行規則

通則法=國稅通則法

輸徵法=輸入品에 대한 內國消費稅徵收 등에 관한 法律

目 次

I. 消費稅의 概要	309
II. 消費稅의 課稅對象	312
1. 國內去來의 範圍	312
가. 原則	312
나. 資産의 讓渡 등에 包含되지 않는것	312
다. 對價를 얻는 資産의 讓渡	313
2. 國內去來 該當與否의 判定	313
가. 國內에서 이루어진 것일 것	313
나. 事業者가 事業으로서 행한 것일것	316
다. 對價를 받고 이루어진 것일것	317
라. 資産의 讓渡·貸與 또는 서어비스의 提供일것	317
3. 外國貨物의 範圍	318
III. 非課稅	320
1. 土地의 讓渡 및 貸與	320
2. 有價證券 또는 이에 유사한 것과 支給手段 등의 讓渡	321
3. 利子を 對價로 하는 貸與金 기타 特定資産의 貸與 및 保險料를 對價로 하는 서어비스의 提供 등	322
4. 郵便換·印紙 및 證紙의 讓渡	323
5. 物品換 등의 讓渡	323
6. 國家·地方公共團體 등이 法令에 의하여 徵收하는 手數料 등에 관계되는 서어비스의 提供	323

7. 公的인 醫療保障制度로서의 療養·醫療·施設療養으로서의 資産의 讓渡 등	325
8. 社會福祉事業 등과 이에 유사한 것	325
9. 助産關係資産의 讓渡 등	326
10. 埋葬料·火葬料를 對價로 하는 서어비스 提供	327
11. 身體障礙者用物品의 讓渡	327
12. 各級學校 및 職業訓練學校 등의 授業料·入學·入院檢定料 ·入學金 및 施設設備費 등	327
13. 敎料用圖書의 讓渡	328
14. 住宅의 賃貸	328
15. 非課稅되는 外國貨物	328
IV. 免稅去來 및 免稅物品	330
1. 輸出去來 등에 관한 免稅	330
가. 輸出免稅의 適用範圍	330
나. 輸出去來 등의 範圍	330
다. 適用要件	331
2. 輸出物品販賣場免稅	332
가. 制度의 概要	332
나. 免稅販賣節次	332
3. 外航船舶 등에 納品한 物品 등의 免稅	332
가. 制度의 概要	332
나. 指定物品	333
4. 外國公館 등에 대한 課稅資産의 讓渡 등의 免稅	333
가. 制度의 概要	333
나. 適用要件	333

5. 海軍賣店 등에 대한 物品讓渡免稅	334
가. 制度의 概要	334
나. 適用要件	334
V. 納稅義務者와 課稅期間 및 課稅總收入(賣出)金額	335
1. 納稅義務者	335
2. 納稅義務者의 判定 등	336
가. 實質事業者의 判定 등	336
나. 個人事業者와 給與所得者의 區分	336
다. 事業者의 從業員團體가 행하는 資産의 讓渡 등에 다른 納稅義務	337
라. 共同事業의 納稅義務	337
마. 匿名組合의 納稅義務	338
3. 課稅期間	338
가. 原則	338
나. 個人事業者의 開業에 따른 課稅期間의 開始日	338
다. 閉業한 경우의 課稅期間	339
라. 法人設立後 최초 課稅期間開始日	339
마. 組織變更의 경우의 課稅期間	339
바. 課稅期間의 短縮適用의 法人 등이 解産한 경우의 課稅期間	340
사. 更生會社의 課稅期間	340
아. 人格없는 社團 등이 財産의 全部를 配分한 경우 課稅期間의 末日	340
4. 課稅期間의 短縮	341
5. 基準期間	341

6. 基準期間의 課稅總收入(賣出)金額	342
가. 原則	342
나. 課稅總收入金額에 包含되는 등의 範圍	342
다. 原材料 등의 支給에 의한 加工 등의 경우	343
라. 基準期間에 있어서 課稅總收入金額의 判定單位	343
마. 個人事業者の 基準期間에 있어서 課稅總收入金額의 判定 ..	344
7. 相續, 合併, 分割의 경우의 特例	344
가. 相續의 경우	344
나. 合併의 경우	344
다. 分割의 경우	346
VI. 納稅義務의 成立時期	348
1. 資產의 讓渡 등의 時期	348
가. 在庫資產의 讓渡時期	348
나. 都給時 讓渡 등의 時期	349
다. 固定資產의 讓渡時期	349
라. 物品券 등의 경우	350
마. 貸與金利子 등을 對價로 하는 資產讓渡 등의 時期	350
바. 使用料 등의 時期	351
2. 割賦販賣 등 資產讓渡 등 時期의 特例	351
가. 割賦販賣 등을 한 경우 課稅期間	351
나. 割賦販賣 등을 한 課稅期間 後の 課稅期間	351
3. 延拂條件附販賣 등의 資產讓渡 등 時期의 特例	352
가. 延拂條件附販賣 등을 한 경우 課稅期間	352
나. 延拂條件附販賣 등을 한 課稅期間 後の 課稅期間	352
4. 長期工事都給에 관계되는 資產讓渡 등 時期의 特例	352

가. 工事中の 課稅期間	352
나. 工事目的物を 引導한 課稅期間	353
5. 小規模事業者의 資産讓渡 등 時期의 特例	353
VII. 課稅標準의 計算과 稅率	354
1. 國內去來時の 消費稅 課稅標準	354
가. 課稅標準의 特例	354
나. 課稅資産과 非課稅資産을 一括讓渡한 경우	355
다. 課稅標準計算上の 留意点	356
라. 對價가 確定되지 않은 경우	356
2. 輸入去來時の 消費稅 課稅標準	357
3. 稅率	357
VIII. 消費稅 買入稅額計算	358
1. 買入稅額의 計算方法	358
가. 計算方法의 區分	358
나. 課稅收入比率의 計算方法	358
다. 課稅收入比率 計算上の 留意点	359
라. 課稅買入	360
2. 課稅收入比率이 95% 이상인 場合의 計算方法	360
3. 課稅收入比率이 95% 미만인 場合의 計算方法	361
가. 個別對應方式	361
나. 一括比例配分方式	362
4. 買入稅額 控除要件	362
가. 帳簿의 記載事項	363

나. 請求書 등의 記載內容	363
다. 帳簿 등의 保存期間	364
5. 買入控除稅額의 調整	364
가. 買入對價의 返還 등을 받은 경우	365
나. 高額인 固定資産 등에 대한 調整	365
다. 在庫資産에 대한 稅額調整	368
라. 賣出對價의 返還 등이 있는 경우	369
마. 貸損에 따른 消費稅額控除	369
IX. 中小事業者에 대한 稅額控除特例	371
1. 簡易課稅制度.....	371
가. 制度의 內容.....	371
나. 適用上限額	371
다. 看做買入率	371
라. 買入控除稅額의 計算.....	374
마. 事業의 判定區分 및 區分記載方法.....	375
바. 事業者가 課稅總收入額을 事業의 種類別로 區分하지 않는 경우의 취급.....	375
2. 限界控除制度.....	376
가. 制度의 內容.....	376
나. 限界控除額의 計算.....	376
다. 限界控除制度에 대한 經過措置	377
X. 申告 및 納付.....	378
1. 國內去來에 대한 申告 및 納付.....	378

가. 確定申告	378
나. 中間申告制度	379
다. 還給申告	381
2. 輸入去來에 대한 申告納付	381
XI. 申告 및 納稅地	382
1. 國內去來時の 納稅地	382
2. 保稅地域에서 引取되는 課稅貨物에 대한 納稅地	383
XII. 申請書 提出과 帳簿記載	384
1. 申請書 등의 提出	384
가. 申請을 要하는 경우	384
나. 承認을 要하는 경우	384
2. 帳簿의 作成	385
가. 帳簿의 作成	385
나. 記載事項	385
XIII. 國家·地方公共團體 등에 대한 特例	388
1. 事業單位의 特例	388
2. 讓渡 등 時期의 特例	388
3. 買入稅控除의 特例	388
가. 特定收入	389
나. 特定收入에 대한 買入稅計算	390
4. 國家 또는 地方公共團體의 一般會計의 特例	391

5. 國家 또는 地方公共團體의 申告期限 特例	392
XV. 會計處理	393
1. 會計處理方法	393
가. 稅包含 經理方法	393
나. 稅除外 經理方法	393
2. 控除對象外 消費稅額의 取扱	394
가. 買入金額 또는 資産에 속하는 것	394
나. 經費에 속하는 것	395
XV. 附帶稅	396
1. 延滯稅	396
2. 過少申告加算稅	396
3. 無申告加算稅	396
4. 重加算稅	397
XVI. 日本消費稅制度 導入背景과 制度의 特徵	398
1. 消費稅 導入背景과 經緯	398
가. 日本國의 消費稅 導入實施	398
나. 消費稅 導入背景과 經緯	398
2. 既存 間接稅의 調整	400
3. 制度의 特徵	401
가. 課稅對象	401
나. 稅率	401

다. 帳簿方式	401
라. 中小企業 對策	402
마. 會計處理	402
바. 轉嫁問題	403
사. 經濟에 미치는 영향	403
4. 稅法改正	403

表 目 次

〈表－1〉金額에 의한 義務適用關係	311
〈表－2〉課稅期間중의 課稅買入 등에 대한 消費稅額	362
〈表－3〉附加價值稅(一般消費稅) 採用國 一覽	399

I. 消費稅의 概要¹⁾

(1) 消費稅는 특정물품이나 특정서비스에 課稅하는 個別消費稅와 달리 金融去來·醫療·福祉·教育中의 一部를 제외하고 거의 대부분의 국내에서의 상품판매와 서비스 제공 및 保稅地域에서 引取되는 외국화물을 課稅對象으로 하여 거래의 각 단계마다 3%의 稅率로 課稅하는 間接稅이다.

(2) 消費稅는 사업자에게 負擔을 주는 것이 아니라 사업자의 판매상품이나 서비스의 가격에 더하여 다음 단계로 轉嫁되고 최종적으로 상품을 소비 또는 서비스제공을 받는 最終消費者가 부담하도록 되어 있는 조세이다.

또 生産·流通의 각 단계에 이중·삼중으로 課稅되지 않도록, 매출소비세액에서 매입소비세액을 공제하여 소비세가 누적되지 않도록 하고 있다.

(3) 納稅義務者は 製造·都賣·小賣·서비스 등의 각 단계의 事業者나 保稅地域에서 외국화물을 引取하는 者로 하고 있다.

신고납부는 「課稅期間」²⁾ 종료후 2개월 이내에 소관세무서장에게 확정 신고서를 제출하고 소비세액을 납부하도록 하고 있다. 또 사업자는 直前課稅期間의 年稅額에 따라 다음과 같이 중간신고납부를 하여야 한다.

(가) 直前課稅期間의 年稅額이 500만圓을 초과하는 사업자
直前課稅期間의 3개월 상당분의 세액이 125만圓(年稅額 500만圓)을 초과하는 경우에는 당해 3월상당분을 납부세액으로 다음의 기한까지 중간신고를 하여야 한다.

1) 이 日本의 消費課稅制度는 大藏財務協會, やさしい消費稅(平成4年度版)의 내용을 참고로 하였다.

2) ① 課稅期間이라 함은 납부하는 소비세액의 계산기초가 되는 기간으로서 개인사업자는 曆年, 법인은 事業年度로 한다.

② 個人事業者는 1989년 부터 1993년 까지의 각 년도의 課稅期間에 관계되는 확정 신고서의 제출기한을 익년 3월 31일 까지로 한다.(措法 § 86의 5 ①)

- ① 課稅期間開始日 이후 3월을 경과한 때로 부터 2월이내
- ② 課稅期間開始日 이후 6월을 경과한 때로 부터 2월이내
- ③ 課稅期間開始日 이후 9월을 경과한 때로 부터 2월이내

(나) 直前課稅期間의 年稅額이 60만円을 초과하고 500만円 이하인 사업자

直前課稅期間의 6월상당분의 세액이 30만円(年課稅 60만円)을 초과하고 250만円(年稅額 500만円)이하인 경우에는, 당해 6월상당분을 납부세액으로 그 課稅期間開始日 이후 6월을 경과한 날로부터 2월이내에 중간신고를 하여야 한다.

(다) 直前課稅期間의 年稅額이 60만円 이하인 사업자

중간신고의무가 없다.

또 外國貨物의 引取者는 保稅地域으로 부터 인취하는때 까지 관할세관장에게 消費稅額을 申告·納付하여야 한다.

(4) 事業者의 便宜를 위하여 다음과 같이 措置한다.

① 基準期間³⁾의 課稅賣出額⁴⁾이 3천만円 이하의 사업자는 면세한다. (환급발생이 예상되는 수출업자 등은, 선택에 의하여 課稅事業者로 될 수 있다)

② 基準期間의 課稅賣出額이 4억円이하(개정전 5억円)의 사업자에 대하여는, 課稅賣出額에 대한 消費稅額을 계산하여 일정한 인정매입율을 적용하여 소비세액을 계산할수 있도록 簡易課稅制度를 선택할 수 있다.

3) 基準期間이라 함은 개인사업자에 있어서는 前前年, 법인에 있어서는 前前事業年度를 말한다.

4) 課稅賣出額이라 함은 「消費稅가 課稅되는 去來金額(消費稅額을 除外한다)의 合計額」에서 「그 거래에 관계되는 반품·에누리·할인 등의 금액(消費稅額을 除外한다)의 合計額」을 공제한 잔액을 말한다. 또 매출액이라 함은 재고자산의 판매나 서어비스의 제공외에 재고자산이외의 자산의 양도(기계·건물 등의 사업용자산의 양도 등)를 포함하는 광범위한 개념이다.

③ 課稅期間의 課稅賣出額이 5천만円 미만(개정전은 6천만円)의 사업자에 대하여 課稅賣出額에 따라 납부하는 消費稅額을 경감하는 限界控除制度가 적용된다.

④ 課稅賣出에 관계되는 消費稅額이나 課稅買入에 관계되는 消費稅額을 계산하는 경우에 稅額票⁵⁾와 같은 서류를 필요로 하지 않고 帳簿上의 기록이나 納品書·請求書 등을 기초로 한다.

〈表-1〉金額에 의한 義務適用關係

課稅賣出額	0円	3천만円	5천만円	4억円
基準期間의 課稅賣出額	納稅義務免除	(以下)	(未滿)	(以下)
課稅期間의 課稅賣出額	限界控除制度適用			
基準期間의 課稅賣出額	簡易課稅制度適用			

5) 우리나라의 稅金計算書에 해당.

Ⅱ. 消費稅의 課稅對象

1. 國內去來의 範圍

가. 原 則

國內去來의 範圍는 事業으로서 對價를 받고 행하는 資産의 讓渡 및 貸與(資産에 관계되는 권리의 설정 기타 타인에게 資産을 사용하게 하는 일체의 행위를 포함한다) 및 서비스의 제공으로서(法 § 2 ① 八, 法 § 2 ②) 다음의 행위를 포함한다.(令 § 2 ①)

- ① 貨物辨濟⁶⁾에 의한 資産의 讓渡
- ② 負擔付贈與⁷⁾에 의한 資産의 讓渡
- ③ 金錢이외의 資産의 出資
- ④ 貸與金 기타 金錢債權의 讓受 기타 承繼(包括承繼를 除外한다)
- ⑤ 不特定多數에 의하여 直接 受信될 것을 목적으로 하는 無線通信의 送信으로서 法律에 의한 受託者가 契約에 의하여 受信料를 負擔하는 것

나. 資産의 讓渡 등에 包含되지 않는 것

그 성질상 사업에 付隨하여 대가를 얻는 資産의 讓渡 및 貸與와 서비스의 提供도 資産의 讓渡 등에 포함된다.(令 § 2 ③). 단 個人事業者가 행하는 다음의 資産讓渡는 사업을 위한 경우에도 그 성질상 事業에 付隨하여 행하는 行爲에 포함되지 않는다.(通 5-1-6)

6) 대물변제에 의한 자산의 양도라 함은 債務者가 債權者의 승락을 얻어 약정된 변제의 수단 대신에 다른 給付로서 변제하는 경우의 자산양도를 말한다.

7) 負擔付贈與라 함은 그 贈與에 관계되는 受贈者에게 일정의 給付를 하는 義務를 부담시킨 資産의 贈與를 말한다.

- ① 事業用資産의 取得을 위한 家事用資産의 讓渡
- ② 事業用資産의 買入貸金에 관계되는 債務 또는 事業用 借入金의 貨物辨濟를 위한 家事用資産의 讓渡

다. 對價를 얻는 資産의 讓渡

다음의 경우에는 法律上 對價를 얻는 資産의 讓渡로 본다.(法 § 4 ④, 令 § 2 ②)

① 個人事業자가 在庫資産 또는 在庫資産 이외의 資産으로서 事業用에 供하는 것을 家事를 위하여 使用·消費하는 경우

② 法人이 資産을 法人의 任員(法 § 2, 十五 규정의 任員)에게 贈與한 경우의 그 贈與

③ 事業자가 土地收用法 기타 法律의 規定에 따라 그 所有權 기타 權利가 收用되어 그 權利를 取得한 者로 부터 補償金을 取得한 경우

단, 補償金이라 하면 收用の 목적으로 된 所有權 기타 權利의 대가로서 補償金을 말하는 것으로 다음의 補償金은 이에 해당하지 아니한다.
(通 5-2-7)

- ㉠ 事業에 대하여 收入의 減少, 損失의 補償을 위하여 받는 補償金
- ㉡ 休廢業 등에 따라 생기는 事業上의 費用 또는 收用 등에 의한 讓渡目的 資産 이외의 資産에 대하여 실현되는 손실보전을 위한 補償金
- ㉢ 資産의 移轉에 필요한 費用에 보전하기 위한 補償金
- ㉣ 기타 對價補償金이 아닌 補償金

2. 國內去來 該當與否의 判定

國內去來로서 課稅對象이 되는 것은 다음의 4가지 요건을 모두 갖춘 때의 거래이다. ① 國內에서 행해진것 ② 사업자가 事業으로서 행한것

③ 對價를 받고 행한것 ④ 資産의 讓渡, 資産의 貸與 또는 서어비스의 제공 등일 것

가. 國內에서 이루어진 것일 것

消費稅는 國內에서 소비되는 재화나 서어비스에 대하여 부담하게 하는 것이므로 국외에서 거래가 행하여진 경우에는 課稅對象이 되지 않는다. 資産의 讓渡 등이 國內에서 행하여진 것인지의 判定은 다음의 구분에 따라 각각 정하여진 장소가 國內인지 여부에 따라 판정한다.(法 § 4 ③) 이를 資産의 讓渡나 貸與, 서어비스의 제공, 金融去來 등으로 나누어 보면

(1) 資産의 讓渡 또는 貸與의 경우

資産의 讓渡 또는 貸與에 대하여는 그 讓渡 또는 貸與가 행하여진 때 그 資産의 소재장소가 國內인지 여부에 따라 판정한다.(法 § 4 ③) 단 다음에 掲記하는 資産에 대하여는 讓渡 또는 貸與가 행하여진 시점에 다음에 掲記하는 장소가 國內인지 여부에 따라 판정한다.(令 § 6 ①)

① 船舶은 船舶의 登録 또는 船籍票를 교부한 기관의 소재지. 단, 거주자가 행하는 日本船舶이외의 선박의 거주자에 대하여 貸與 및 비거주자가 행하는 日本船舶의 貸與에 있어서는 그 貸與를 행한자의 주소 또는 본점 또는 주된 사무소의 소재지에 따라 판정한다.

② ① 이외의 船舶의 讓渡 또는 貸與에 대하여는 그 事務所 또는 事業所의 소재지

③ 航空機는 登録을 한 機關의 소재지

④ 鑛業權·粗鑛權 또는 採石權 기타 土石採掘 또는 採取하는 권리에 대하여는 鑛區 또는 採石場의 소재지

⑤ 特許權·實用新案權·意匠權·商標權 또는 回路配置利用權 등 권리의

경우에는 그 권리를 登錄한 機關의 소재지

⑥ 著作權 또는 특별기술에 의한 생산방식 및 이에 준하는 것 (knowhow)들은 이들의 讓渡 또는 貸與를 행하는 자의 주소지

⑦ 營業權·漁業權·入漁權은 사업을 행하는 자의 주소지

⑧ 有價證券은 소재장소

⑨ 登錄國債 등은 등록한 기관의 소재지

⑩ 法人의 出資者 지분은 법인의 본점 또는 주된 사무소의 소재지

(2) 서서비스의 경우 그 提供場所

서서비스의 제공에 대하여는 그 제공장소가 국내인지 여부에 의하여 판정한다.(法 § 4 ③ II) 단, 다음의 경우에는 서서비스가 提供될 때의 장소가 국내인지 여부에 의하여 판정한다.(令 § 6 ②)

① 國內 및 국내이외의 지역에 걸쳐 행하여 지는 여객 또는 화물의 수송은 그 여객 또는 화물의 出發地·發送地 또는 終着地

② 국내 및 국내이외의 지역에 걸쳐 행하여 지는 通信에 있어서는 發信地 또는 受信地

③ 국내 및 국내이외의 지역에 걸쳐 행하여 지는 郵便에 있어서는 着出地 또는 配達地

④ 保險의 경우에는 보험계약의 체결사무소 소재지

⑤ 情報의 제공 또는 설계의 경우에는 그 사무소 등의 소재지

⑥ 전문적인 과학기술에 관한 지식을 필요로 하는 調査·企劃·立案·助言·監督·檢査 등에 관한 서서비스제공으로서 생산설비 등의 건설 또는 제조에 관한 경우에는 製造設備 등의 건설 또는 제조에 필요한 자재의 대부분이 조달되는 장소

⑦ 위 이외의 것으로서 서서비스의 제공장소가 명백하지 않는 경우에는 그 서서비스를 제공하는 자의 事務所 등의 소재지

(3) 金融去來의 경우

金融去來에 있어서 그 행위가 국내에서 행하여 지는지 여부의 판정

은 그 貸與 등의 행위를 행하는 자의 사무소 등이 국내에 있는지 여부에 의하여 관정한다. (令 § 6 ③)

- ① 預金 또는 貯金の 預入
- ② 合同運用信託·證券投資信託 등의 合同形の 信託
- ③ 相互賦金 또는 定期積金賦金の 拂入
- ④ 無盡賦金の 拂入
- ⑤ 抵當證券의 取得
- ⑥ 償還差益을 對價로 하는 國債 등의 取得
- ⑦ 어음의 割引
- ⑧ 金錢債券의 讓受 기타 承繼(包括承繼를 제외함)

나. 事業者가 事業으로서 행한 것일것

事業者라 함은 事業을 하는 個人 또는 法人을 말한다.(法 § 2 ① 3, 4) 「事業으로서……」라 함은 對價를 받고 행하는 資産의 讓渡 등의 反復·繼續·獨立하여 행하는 것을 말한다.(通 5-1-5) 따라서 個人에 있어서는 事業을 행하는 個人이 事業으로서 행하는 경우의 거래가 法人에 있어서는 사업활동을 행하는 목적을 가지고 설립된 것으로서 그 행하는 거래 모두가 해당된다.

① 職業運動家·作家·映畫·演劇 등의 出演者로서 사업자에 해당하는 대가를 받고 다른 사업자의 광고선전을 위하여 서서비스를 제공하는 경우

② 職業運動家·作家 등이 事業者에 해당하는 대가를 받고 라디오 텔레비전방송 등의 出演 등의 방법에 의하여 서서비스를 제공하는 경우

③ 事業用に 공하는 建物, 機械 등의 讓渡

④ 利子を 對價로 하는 事業資金의 預入

⑤ 事業隨行을 위하여 去來先 또는 使用人에게 利子を 받고 金錢 등

을 貸與하는 경우

⑥ 목욕탕, 음식점 등의 廣告물의 揭示

다. 對價를 받고 이루어진 것일것

對價를 받고 이루어지는 것이라 함은 資産의 讓渡 등에 대하여 反對 給付를 받는 것이므로 無償에 의한 資産의 讓渡 또는 貸與·서어비스의 제공은 원칙으로 課稅對象이 되지 않는다. (通 5-1-1) 따라서 事業者가 스스로 행하는 廣告선전 또는 시험연구 등을 위한 상품·원재료 등을 사용·소비하는 행위는 課稅의 對象이 되지 않는다. (通 5-2-9) 受入保險金·受入配當金, 心身 또는 資産에 대한 손해의 발생으로 받는 손해배상금은 資産의 讓渡 등의 대가에 해당되지 않는다. (通 5-2-4)

또 同業者團體·組合 등이 그 구성원으로 부터 받는 會費·組合費 등에 대하여는 同業者團體·組合 등이 그 구성원에 대하여 행하는 서어비스의 제공 등에 명백한 對價關係가 있는지 여부에 따라 判定한다. (通 5-5-3) 個人事業者가 在庫資産 또는 在庫資産 이외의 資産으로서 사업용에 공하는 것을 家事를 위하여 소비·사용한 경우 또는 법인이 資産을 그 임원에게 贈與한 경우에는 資産의 看做讓渡規定에 의하여 資産의 讓渡로 본다. (法 § 4 ④)

라. 資産의 讓渡·貸與 또는 서어비스의 提供일것

① 資産의 讓渡라 함은 固定資産 또는 在庫資産과 같은 有形資産外에도 權利 기타 無形資産 등과 같이 同一性を 가지고 타인에게 移轉되는 것을 말한다. (通 5-1-2, 5-2-1)

移轉의 원인은 관계없으므로 타인의 채무보증을 이행하기 위한 資産의 讓渡나 강제환가절차에 따라 환가되는 경우도 資産의 讓渡에 해당

한다.(通 5-2-2)

② 資産의 貸與라 함은 貸貸借契約·消費貸借契約 등의 계약에 따라 資産을 貸與하는 것을 말한다. 資産에 관계되는 권리의 설정 기타 타인의 資産을 사용하게 하는 일체의 행위를 포함한다.(法 § 2 ②) 資産에 관계되는 權利의 設定이라 함은 토지에 관계되는 地上權·地域權·工業所有權에 관계되는 實施權 또는 使用權, 저작물에 관계되는 出版權 등의 설정을 말한다.(通 5-4-1) 또 資産을 사용하게 하는 일체의 행위라 함은 다음을 말한다.

㉠ 公業소유권 등의 사용·제공 또는 傳授

㉡ 저작물의 複製·上演 기타 저작물을 이용하게 하는 행위

㉢ knowhow의 사용·제공 또는 傳授

③ 서어비스의 제공이라 함은 예를 들면 土木工事·修繕·運送·保管·印刷·廣告·仲介·興行·技術援助·情報提供·便益·出演·著述 기타 서어비스 제공을 말한다. 辯護士·公認會計士·稅理士·作家·스포츠선수·映畫監督·棋士 등의 전문지식·기술 등을 기본으로 하는 서어비스의 제공을 말한다.(通 5-5-1)

3. 外國貨物의 範圍

課稅의 對象인 「保稅地域으로 부터 引取되는 外國貨物」이라 함은, 외국으로 부터 국내에 도착한 화물로서 수입허가 이전의 화물과 수출허가를 받은 화물로서 保稅地域으로 부터 引取되는 것을 말한다.(法 § 2 ①十) 輸徵法 제5조(保稅地域으로 부터 引取로 보는 경우)의 규정에 따라 「保稅地域으로 부터 引取된 것으로 보는 貨物」도 외국화물에 포함된다.(通 5-6-1) 또 保稅地域에 있어서 외국화물이 소비되거나, 사용되는 경우에는 그 소비 또는 사용한 자가 그 소비 또는 사용한 때에 그 외국화물을 保稅地域으로 부터 引取한 것으로 본다. 단, 그 외국화

물이 課稅貨物의 原料 또는 재료로서 消費 또는 使用된 경우에는 제외한다.(法 § 4 ⑤, 令 § 7)

Ⅲ. 非 課 稅

거래중 課稅對象으로서 적당하지 않거나 사회정책적 배려에서 非課稅對象으로 한 것은 다음과 같다.

1. 土地의 讓渡 및 貸與

土地(토지위의 권리를 포함한다)의 讓渡 및 貸與(일시적으로 사용케 하는 경우를 제외한다)는 非課稅로 한다.(法 § 별표 1 一, 令 § 8)

① 土地에는 立木 기타 독립된 거래대상으로 되는 토지의 정착물은 포함되지 않으나 그 토지가 택지인 경우에는 庭園樹·庭園石·庭園 기타 이들과 같은 주택과 일체로서 讓渡되는 때는 그 전체를 土地로 취급한다.(通 6-1-1)

② 土地위의 權利라 함은 土地權·賃借權·地域權·永小作權 등 토지의 사용수익에 관한 권리를 말한다. 鑛業權·土石採取權·溫泉利用權은 이에 포함되지 않는다.(通 6-1-1)

③ 土地의 貸與중 1개월 미만의 경우 및 駐車場 기타 시설이용에 따른 토지사용의 경우에는 非課稅되지 않는다.(令 § 8) 이 경우에 있어서 土地貸與期間이 1개월 이상인지 여부는 계약기간에 따라 관정한다.(通 6-1-4)

④ 건물, 야구장, 수영장, 테니스코트 등의 시설의 이용이 토지의 사용을 수반하는 경우에도 이는 토지의 貸與에 해당하지 않는다.(通 6-1-5)

⑤ 事業者가 駐車場 또는 駐輪場으로 토지를 이용케 하는 경우에는 그 토지의 駐車場 또는 駐輪場의 용도에 응하기 위하여 지면의 정비 또는 담장, 구획, 건물의 설치 등을 하지 않은 때(주차 또는 자전거를 관리하고 있는 경우에는 제외한다)는 그 토지의 사용은 非課稅되는 土

地の貸與에 해당된다.(通 6-1-5)

2. 有價證券 또는 이와 유사한 것과 支給手段 등의 讓渡

有價證券 기타 유사한 것과 지급수단 등의 讓渡는 非課稅로 되고 그 범위는 다음과 같다.(法 § 별표 1 二, 令 § 9 ①)

(1) 有價證券이라 함은 다음을 말한다.(通 6-2-1) 또 船荷證券, 貨物引換券, 倉庫證券이나 주식·출자·예탁의 형식인 골프회원권 등은 非課稅有價證券에 해당되지 않고 課稅對象이 된다.(通 6-2-2)

- ① 國債證券, 地方債證券, 社債券, 轉換社債券, 新株引受權付社債券
- ② 일본은행 기타 특별법에 의하여 설립된 法人이 발행하는 出資證券
- ③ 株券, 證券投資信託의 受益證券, 貸付信託의 受益證券
- ④ 외국 또는 외국법인이 발행하는 有價證券으로서 위의 ①, ②, ③에 유사한 것

⑤ 株券의 발행이 없는 株式, 株式引受에 의한 權利, 新株引受權

(2) 有價證券에 유사한 것은 다음을 말한다.(通 6-2-1)

① 國債에 관한 법률 또는 社債登錄法の 規程에 의하여 등록된 國債·地方債·社債 및 이에 유사한 外國의 債券

② 合名會社, 合資會社 또는 有限會社社員의 持分, 協同組合 등의 組合員 또는 會員의 持分 기타 出資者의 持分

③ 抵當證券

④ 貸與金, 預金

(3) 支給手段로서는 다음의 것을 말하나 이들 중 수집품이나 판매 용의의 것은 課稅對象이 된다.(通 6-2-3)

① 銀行券, 政府紙幣, 少額紙幣 및 硬化

② 수표 및 換어음, 약속어음

③ 郵便換, 信用狀

(4) 國際通貨基金協定 제15조에 규정하는 특별인출권의 讓渡는 지급 수단에 유사하는 것의 讓渡로서 非課稅된다.(별표 § ① 2, 令 § 9 ④)

3. 利子를 對價로 하는 貸與金 기타 特定資産의 貸與 및 保險料 를 對價로 하는 서어비스의 提供 등

다음에 揭記하는 利子 등을 對價로 하는 행위는 非課稅로 한다.(별표 § ① 3, 令 § 10, 通 6-3-1)

① 國債, 地方債, 社債, 轉換社債, 新株引受權付社債, 貸與金, 預金, 貯金, 國際通貨基金協定에 규정하는 特別引出金の 利子

② 信用保證料

③ 合同運用信託 또는 公私債投資信託의 信託報酬

④ 保險料(적격퇴직연금계약 등에 관계되는 사무용부분을 제외한다), 控除賦金

⑤ 合同運用信託, 證券投資信託 또는 特定公益信託 등의 수입의 분배로서 분배된 分配金

⑥ 相互賦金 또는 定期積金の 給付補填金 및 無盡契約의 賦金差益

⑦ 抵當證券의 利子, 割引債의 償還差益, 어음割引料

⑧ 割賦販賣, loan제 휴관매 및 할부구입 알선수수료(계약에 의하여 금액이 명시된 경우에 한한다)

⑨ 割賦販賣 등에 준하는 방법에 따라 資産의 讓渡 등을 하는 경우의 그 利子 또는 保證料相當額(계약에 의하여 그 액이 명시되어 있는 부분에 한한다)

⑩ 有價證券(등록된 國債, 地方債 및 社債를 포함하고, 골프장 이용주식 등을 제외한다)의 貸貸料

⑪ 物上保證料

⑫ 動産 또는 不動産의 貸與를 하는 信託으로서 貸與期間 종료시에

미상각잔액으로 讓渡한다는 취지의 계약부인 이자 및 保險料相當額(계약에 의하여 명시된 부분에 한한다)

⑬ 소위 재정리스의 리스료중 金利 및 保險料 相當額

4. 郵便換·印紙 및 證紙의 讓渡

우편환·인지 및 증지에 대하여는 非課稅한다. (法 § 별표 1 四). 그러나 소위수집품인 郵便換 등의 양도는 非課稅되지 아니한다. (通 6-4-1)

- ① 國家가 양도하는 우편환류 또는 인지
- ② 간이우체국 또는 우편환류 판매소 등에서 양도하는 우편환류와 인지
- ③ 지방공공단체 또는 판매소가 양도하는 證紙

5. 物品換 등의 讓渡

物品換 등의 양도는 非課稅된다. (法 § 별표 1 四, 令 § 11) 物品換 등으로는 商品券, 麥酒券, 圖書券, 旅行券 등과 같이 물품의 급부 또는 서어비스의 제공 請求權 등을 나타내는 證書로서 記名式與否 또는 증서의 작성자와 급부의무자의 동일인 여부는 관계하지 아니한다. (通 6-5-1) 다음의 요건을 갖춘 증서는 物品換으로 취급한다. (通 6-5-2)

- ① 그 證書와 引換에 일정 물품의 급부, 貸與 또는 서어비스의 제공을 약속하는 것일 것
- ② 給付請求權利者가 證書와 引換에 일정물품의 급부 또는 貸與 또는 서어비스의 제공을 받음으로써 그 대가의 전부 또는 일부의 지급채무를 부담하지 않는 것일 것. 소위 free-pay-card는 物品換 등에 해당된다.

6. 國家·地方公共團體 등이 法令에 의하여 徵收하는 手數料 등에 관계되는 서어비스提供

國家·地方自治團體, 법 별표 제3에 계기하는 法人 기타 法令에 의하여 國家 또는 地方公共團體의 위탁 또는 지정을 받은자가 징수하는 手數料 등은 非課稅(法 별표 § 1 五, 令 § 12)되나 그 규정에 의하여 非課稅되는 것은 다음과 같다.(通 6-6-1)

(1) 法令에 의한 다음의 手數料, 特許料, 申請料, 기타 料金

- ① 登記, 登錄, 特許, 免許, 許可, 認可, 承認, 認定, 確認 및 指定
- ② 檢査, 檢定, 審査 및 講習
- ③ 證明
- ④ 公文書의 交付, 更新, 訂正, 閱覽 및 謄寫
- ⑤ 裁判 기타 分爭의 처리
- ⑥ 旅券의 發給
- ⑦ 裁定, 裁決, 判定 및 決定
- ⑧ 公文書類의 交付, 更新, 訂正, 閱覽 및 謄寫
- ⑨ 異議申請, 審査請求, 기타 類의 것으로의 처리

(2) 法令에 따라 행하는 登錄, 認定, 確認, 指定, 檢査, 檢定, 試驗, 審査, 講習으로서 法令에 手數料徵收 근거규정이 없는 것중 다음에 掲記하는 登錄 등의 手數料 등

① 法令에 의하여 辯護士, 기타 法令에 기한 자격을 취득 또는 유지하기 위한 登錄 등

② 法令에 따라 수출 기타 행위를 행한 경우에 그 대상이 되는 資産 또는 사용하는 資産에 따라 登錄 등을 받는 것을 요건으로 한 때의 登錄 등

③ 法令에 따라 登錄 등에 의하여 일정한 규격에 해당하는 資産으로서 규격표시 또는 명칭사용을 위한 登錄 등

④ 法令으로 登錄 등을 받을 것을 義務로 하는 登錄 등

⑤ 證明, 公文書 및 公文書類의 交付, 更新, 訂正, 閱覽 및 謄寫

(3) 國家 또는 地方公共團體는 法令에 기하여 행하는 기타 자의 徵

收하여야 할 料金, 賦課金, 기타 滯納處分에 대하여 法令에 기한 기타
者로 부터 徵收하는 手數料 등

(4) 執行官 또는 公證人이 裁判所法 제62조 제4항 또는 公證人法 제
7조 제1항의 규정에 의하여 받는 手數料

7. 公的인 醫療保障制度로서의 療養, 醫療, 施設療養으로서의 資産의 讓渡 등

다음의 醫療 등은 非課稅된다.(法 別표 § '① 6, 令 § 14, 通 6-8-
1)

① 健康保險法, 國民健康保險法 등의 규정에 의한 療養의 給付 및 特
定療養費, 療養費, 家族療養費 또는 特別療養費의 지급에 의한 療養

② 老人保險法の 규정에 따른 療養, 및 特定療養費 또는 醫療費의 지
급에 의한 療養費, 家族療養費 또는 特別療養費의 지급에 의한 療養

③ 身體障礙者福祉法の 규정에 의한 更生醫療給付 및 更生醫療에 요
하는 費用의 支給에 의한 醫療, 精神保險法規定에 의한 醫療, 生活保護
法の 규정의 醫療扶助에 의한 醫療給付 및 원자폭탄피폭자의료 등에
관한 법률의 규정에 의한 醫療給付

④ 公害健康被害補償 등에 관한 법률의 규정에 의한 醫療給付 및 醫
療費支給에 의한 療養

⑤ 勞働者災害補償保險法の 규정에 의한 療養給付 및 비용지급에 따
른 療養

⑥ 自動車損害賠償保障法 규정에 의한 損害補償의 支給을 받은 被害
者療養

⑦ 기타 이에 유사한 療養 등

8. 社會福祉事業 등과 이에 유사한 것

(1) 第1種 社會福祉事業

- ① 生活保護法에 의한 救護施設, 更生施設 등을 경영하는 사업
- ② 兒童福祉法에 의한 幼兒院, 母子寮, 養護施設, 精神薄弱兒施設, 肢體不自由兒施設 등의 시설 또는 敎護院을 경영하는 사업
- ③ 老人福祉法에 의한 養護老人院, 特別養護老人院 등을 경영하는 사업
- ④ 身體障礙者福祉法에 의한 身體障礙者更生施設, 身體障礙者福祉院 등을 경영하는 사업
- ⑤ 精神薄弱者福祉法에 의한 精神薄弱者福祉施設, 精神薄弱者通勤院 등을 경영하는 사업
- ⑥ 賣春防止法에 의한 婦人保護施設 經營事業
- ⑦ 生計困難者에 대한 無利子 또는 低利資金融通事業

(2) 第2種 社會福祉事業

- ① 生計困難者에 대한 扶助事業
- ② 兒童福祉法에 의한 兒童居宅介護 등 사업
- ③ 母子 및 寡婦福祉法에 의한 母子家庭居宅介護事業 등
- ④ 老人福祉法에 의한 老人居宅介護事業 등
- ⑤ 身體障礙者福祉法에 의한 身體障礙者居宅介護事業 등
- ⑥ 精神薄弱者福祉法에 의한 精神薄弱者居宅介護事業 등
- ⑦ 精神保健法에 의한 精神障礙者社會福祉施設經營事業 등
- ⑧ 生計困難者에 대한 扶助事業
- ⑨ 隣保事業

(3) 更生緊急保護法 제2조 제2항에 규정하는 更生保護事業

(4) 社會福祉事業 등이 행하는 資産의 讓渡 등

9. 助産關係資産의 讓渡 등

醫師, 助産婦 기타 의료에 관계되는 시설의 개설자의 조산용 資産讓

渡 등은 非課稅된다. 助産에 관계되는 資産의 讓渡되는 범위는 의사 또는 조산부 등이 행하는 임신여부검사로 부터 출산후의 入院 및 檢査까지의 다음 서비스를 말한다.

- ① 妊娠與否檢査
- ② 妊娠婦의 檢診, 入院
- ③ 分娩
- ④ 출산후 2개월내의 母體回復檢診
- ⑤ 新生兒의 檢診 및 入院

10. 埋葬料, 火葬料를 對價로 하는 서비스 제공

墓地, 埋葬등에 관한 법률 제2조 제1항에 규정하는 이장료 및 화장료를 對價로 하는 서비스 제공은 非課稅된다. (法 別표 § ① 9), 또 이장 및 화장의 허가수수료는 行政手數料로서 非課稅된다.

11. 身體障礙者用物品의 讓渡

신체장애자용의 특수한 性狀, 構造, 機能을 가진 물품(이하 신체장애자용물품)의 讓渡, 貸與 등은 非課稅된다.(法 別표 § 1 十, 令 § 14의 3)

① 신체장애자용물품의 범위(令 § 14의 3)에는 義肢, 盲人安全具, 義眼, 點字器, 人工喉頭, 車椅子 기타 물품으로서 신체장애자의 사용에 공하는 特殊性狀, 構造, 機能을 가진 것으로 厚生大臣과 大藏大臣이 협의 지정한 것.(후생성고시 제130호)

② 非課稅되는 資産의 讓渡 등의 범위(令 § 14의 3)에는 身體障礙者物品의 讓渡, 貸與 및 製作의 請負, 修理가 포함된다.(후생성고시 제130호)

12. 各級學校 및 職業訓練學校 등의 授業料·入學·入院檢定料,

入學金 및 施設設備費 등

학교교육에 관한 授業料, 入學金 및 入院料, 施設設備費 등은 非課稅된다.(法 別표 § 1 十一, 令 § 14의 4, 15, 16)

施設設備費라 함은 施設設備의 整備·維持를 목적으로 徵收하는 料金を 말한다. 즉 施設設備費(料), 施設設備資金, 施設費, 設備費, 施設擴充費, 設備更新費, 擴充設備費, 圖書館整備費, 維持整備資金, 設備維持費, 圖書費, 暖房費 등

13. 敎料用圖書의 讓渡

文部大臣의 검정을 받은 敎料用圖書(소위 검정교과서) 및 文部省著作의 敎料用圖書에 한한다.(法 別표 § 1 十二)

14. 住宅의 賃貸

住宅의 賃貸라 함은 계약에 의하여 居住用인 것에 한하며 임대기간 1개월 이상인 경우에 한한다.(令 § 16조의 2) 住宅과 住宅이외의 시설이 겸용인 경우에는 住宅部分에 대해서만 非課稅한다. 賃貸料이외에 시설에 대한 使用料 등은 非課稅되지 아니한다.

15. 非課稅되는 外國貨物

국내에서의 非課稅去來와의 균형을 위하여 保稅地域에서 引取되는 外國貨物중 다음의 것은 非課稅된다.(法 別표 § 2)

- ① 有價證券額
- ② 郵便換

- ③ 印紙와 證紙
- ④ 物品換
- ⑤ 身體障礙者用物品
- ⑥ 教科用圖書

Ⅳ. 免稅去來 및 免稅物品

1. 輸出去來 등에 관한 免稅

가. 輸出免稅의 適用範圍

資産의 讓渡 등 수출면세되는 경우는 다음의 요건을 충족한 경우에 한한다.(通 1-1-1)

- ① 資産의 讓渡 등은 課稅事業者에 의하여 행하여진 것일것
- ② 資産의 讓渡 등은 국내에서 이루어진 것일것
- ③ 資産의 讓渡 등은 법 31조에 규정한 非課稅資産의 수출 등을 행한 경우의 買入稅控除特例의 적용의 경우를 제외하고, 課稅資産의 讓渡 등에 해당하는 것일것
- ④ 資産의 讓渡 등은 법 제7조 제1항 각호 「輸出免稅 등의 範圍」에 계기하는 것에 해당하는 것일것

나. 輸出去來 등의 範圍

免稅되는 수출거래 등은 국내에서 행하여진 課稅資産의 讓渡중 다음에 계기하는 것을 말한다.(法 § 7 ①, 令 § 17 ①, ②)

- ① 국내로 부터 수출되는 資産의 讓渡 또는 貨貨
輸出去來免稅는 수출을 행하는 사업자에 대한 면세이므로 수출된 물품제조를 위한 下請業者나 수출사업자에게 수출물품을 판매하는 사업자에 대하여는 적용되지 않는다.(通 7-2-2)
- ② 外國貨物의 讓渡 또는 貨貨
- ③ 國內 및 國內이외의 지역에 있어서 행하여 지는 旅客 또는 貨物의 수송, 통신 또는 郵便

- ④ 船舶運航事業 또는 船舶貸渡業의 外航船舶修理
- ⑤ 航空運送事業者의 外國과의 旅客 또는 貨物輸送用 航空機(외항항공기)의 讓渡 또는 貸與
- ⑥ 船舶運航事業者의 外國화물수송용 컨테이너의 讓渡 또는 貸與 사업. 이 경우 컨테이너는, 컨테이너에 관한 通關條約 등에 규정하는 컨테이너에 한한다.
- ⑦ 外航船舶 또는 外航航空機 등의 入出抗柔道, 離着陸補助, 駐機 또는 碇泊施設 提供에 관계되는 서비스
- ⑧ 외항선박 등의 청소, 폐유의 회수, 오수처리·등(通 7-2-11)
- ⑨ 외국화물의 荷役, 運送, 保管, 檢水, 鑑定, 기타 외국화물에 관계되는 서비스의 제공, 指定保稅地域, 保稅倉庫, 保稅展示場에서 수출화물 및 수입허가화물에 대한 서비스제공이 포함된다. 또 외국화물의 檢量, 港灣運送關聯事業에 관계되는 업무, 수입화물에 대한 通關手續 등 서비스제공에 포함된다.(通 7-2-12, 7-2-13)
- ⑩ 鑛業權·粗鑛權·採石權 기타 採掘 또는 採取의 權利, 工業所有權 또는 回路配置利用權·著作權·knowhow·營業權 또는 漁業權·入漁權의 讓渡 또는 貸與로서 비거주자에 대하여 행하여진 것
- ⑪ 상기의 비거주자에 대하여 행하여진 다음의 서비스의 제공
 - ㉠ 국내에 소재하는 資產의 運送 또는 保管
 - ㉡ 국내에 있어서 飲食 또는 宿泊

다. 適用要件

輸出去來 등에 관계되는 免稅措置의 적용을 받는 경우에는 輸出許可書, 稅關長의 證明書 또는 수출사실을 기재한 帳簿나 書類를 정리하여야 하고 그것을 확정신고 기한후 7년간 보관하여야 한다.(法 § 7 ②, 規 § 5)

2. 輸出物品販賣場免稅

가. 制度의 概要

輸出物品販賣場(免稅店)을 경영하는 사업자가 외국인 또는 駐留軍人 등 非居住者에게 물품을 판매하는 경우에는 消費稅를 免稅한다.(法 § 8) 免稅店에서 비거주자에게 免稅로 販賣되는 物品은 통상 생활용품으로서 食品類, 飲料類, 담배, 藥品類, 化粧品類, 필립, 電池, 기타 消耗品 이외의 것에 한한다.(令 § 18 ①) 또 그 對價(세금제외)의 합계액이 1만円을 초과하는 경우에 한한다.(法 § 8 ①, 令 § 18 ⑤)

나. 免稅販賣節次

免稅販賣의 節次는 市中免稅店과 美軍施設內 免稅店을 구분하여 규정한다.(令 § 18 ②, ③)

① 市中免稅店에서 免稅物品을 구입한 非居住者 또는 출국하는 거주자는 出航地 管轄稅關長 또는 居住地 管轄稅務署長에게 輸出物品購入 記錄票를 제출하여야 한다.

② 美軍施設內 輸出物品을 구입한 軍人, 軍屬 또는 그 가족은 購入者 誓約書를 제출하여야 한다.

3. 外航船舶 등에 納品한 物品 등의 免稅

가. 制度의 概要

外國航行船舶 또는 航空機用品을 納品하는 경우에는 輸出, 保稅地域으로 부터의 引取로 보아 消費稅가 免除된다.(措法 § 85 ①)

① 外航船 또는 航空機 등에 稅關長의 허가를 받아 用品을 納品하는 경우에는 輸出로 본다.

② 上記 外航船에는 일정의 母船式漁業에 종사하는 船舶도 포함된다.
(措令 § 45 ②)

나. 指定物品

指定物品이라 함은 酒類, 담배, 기타, 船用品(燃料, 飲食物, 기타 消耗品 및 帆布, 綱 등 船舶에 사용하는 物品) 또는 機用品(航空機에 사용하는 物品으로서 船用品에 준하는 것)을 말한다.(措令 § 45 ①) 이들 指定物品이 揚陸 또는 선적취소 또는 외항하지않게 된 때의 殘存指定物品은 保稅地域으로 부터 引取하는 것으로 보아 消費稅가 課稅된다.(措法 § 85 ②)

4. 外國公館 등에 대한 課稅資産의 讓渡 등의 免稅

가. 制度의 概要

外國公館 등에 대한 課稅資産의 讓渡 등에는 消費稅가 免除된다. 단, 외국에서 日本大使館 또는 大使 등에게 消費稅와 유사한 租稅의 免除에 제한이 있는 경우 당해국의 大使館 또는 大使 등에 대하여는 상호 조건에 따른다.(措法 § 86 ①, 措令 § 46 ①, 措規 § 36의 2)

나. 適用要件

이 免稅措置의 적용을 받은 事業者는 大使館 또는 大使의 제출서류를 정리하여 確定申告期限後 7년간 보존하여야 한다.(措法 § 86 ②, 措

令 § 46 ②) 또 免稅를 받은 大使館 또는 大使 등은 특별한 사정이 있는 경우를 제외하고 2년 이내에는 그 資產을 목적 이외의 용도에 사용할 수 없다.(措法 § 86 ③)

5. 海軍賣店 등에 대한 物品讓渡免稅

가. 制度의 概要

事業者가 美海軍賣店 또는 PX에 대하여 美軍의 構成員 또는 軍屬과 그 가족이 수출 목적으로 이들 기관으로 부터 일정의 방법으로 구입하는 物品을 讓渡하는 경우에는 免稅된다.(措法 § 86의 2 ①) 「일정의 방법」이라 함은 합중국군대의 구성원이 구입시 또는 구입후에 수출하는 物品임을 記載한 書類를 海軍賣店에 제출하고 物品을 引受하는 방법을 말한다.(措令 § 46의 2 ②)

나. 適用要件

이 免稅措置의 적용을 받은 事業者는 상기 미군구성원이 구입시 해군매점 등에 제출한 서류를 정리하여 確定申告期限後 7년간 보존하여야 한다.(措法 § 86의 2 ②, 措令 § 46의 2 ③)

V. 納稅義務者와 課稅期間 및 課稅總收入(賣出)金額

1. 納稅義務者

(1) 國內去來에 있어서는 製造·都賣·小賣·仲介·서비스업을 경영하는 事業者와 作家·탈렌트 등 소위 自由業者와 國家·地方公共團體·公共法人·公益法人·인격없는 社團·인격없는 財團 등이 納稅義務者가 된다. (法 § 5 ①)

또 外國貨物에 대하여는 課稅貨物을 保稅地域으로 부터 引取하는 자가 納稅義務者가 된다. 또 外國과의 거래에 있어서는 國內거래와 같은 事業者의 제한이 없기 때문에 수입하는 경우에는 納稅義務가 있다. (法 § 5 ②)

(2) 國內去來를 행하는 事業者중 그 課稅期間(個人事業者는 曆年, 法人은 事業年度)의 基準期間(個人事業者는 그해의 前前年, 法人에 있어서는 그 事業年度の 前前事業年度)의 課稅總收入이 3천만원 이하인 자에 대하여는 그 課稅期間중 國內에서 행한 課稅資産의 讓渡 등에 관한 納稅義務가 免除된다. (法 § 9 ①) 또 基準期間의 課稅總收入金額이 3천만원 이하인 事業者의 그 課稅期間 課稅總收入금액이 3천만원을 초과하는 경우에도 그 課稅期間의 納稅義務는 免除된다. (課稅事業者를 선택한 事業者 등은 제외) (通 1-4-1) 반대로 基準期間의 課稅總收入金額이 3천만원을 초과하는 事業者가 課稅期間 동안의 課稅總收入金額이 3천만원 이하인 경우에도 그 課稅期間은 納稅義務가 있다. 그러나 이 경우에도 限界控除制度의 적용으로 소비세액은 전액 免除된다.

(3) 신탁재산에 속하는 資産의 讓渡에 대하여는 각각 다음의 경우에 따른다. (法 § 14 ①)

① 受益者가 특정되어 있는 신탁의 경우……그 受益者

② 受益者가 특정되어 있지 않은 신탁 또는 受益者가 존재하지 않

는 신탁의 경우……그 信託의 委託者

(4) 신규로 개업한 事業者는 그 課稅期間의 基準期間의 課稅總收入金額이 없기 때문에 원칙적으로 그 課稅期間은 納稅義務가 없다.(通 1-4-5) 그러나 課稅事業者의 선택을 희망하는 事業者는 納稅義務免除를 받지 않겠다는 신고서를 세무서장에게 제출하여 課稅事業者로 될수 있다.(法 § 9 ④)

2. 納稅義務者の 判定 등

가. 實質事業者의 判定 등

사업에 관계되는 事業者는 資産의 讓渡 등에 관계되는 對價를 실질적으로 향수하는 자이다.(通 4-1-1) 또 生計를 같이하는 親族間에 있어서 事業者의 판정은 그 사업의 경영방침을 결정하는 지배적 영향력을 갖는 것으로 인정되는 자가 事業主로 추정된다.(通 4-1-2) 또 資産의 讓渡 등이 委託販賣의 방법 기타 업무대행에 따라 행해지는지의 판정은 委託者와 受託者간의 계약내용, 가격의 결정경위, 資産讓渡代金の 최종적 귀속자 등을 종합적으로 판단하여 판정한다.(通 4-1-3)

나. 個人事業者와 給與所得者の 區分

事業者라 함은 자기 계산에 따라 獨立하여 事業을 행하는 者를 말하는 것이므로 개인이 고용계약 또는 이에 준하는 계약에 따라 타인에 종속 또는 타인의 계산에 의하여 행하여 지는 사업에 서서비스를 제공하는 경우에는 事業者에 해당하지 아니한다. 따라서 給與를 對價로 하는 서서비스의 제공은 事業에 해당하지 않고 都給에 의한 보수를 대가로 하는 서서비스의 제공은 사업에 해당한다. 支拂받는 서서비스 제공

의 對價가 給與인지 都給의 보수인지의 구분은 雇用契約 또는 이에 준하는 계약에 따른 대가인지 여부에 따라 판정한다. 이때 구분이 불명확한 경우에는 다음 사항을 종합하여 판정한다.(通 1-1-1)

① 그 契約에 관계되는 서어비스의 제공 내용이 타인의 代替가 되는 것인가?

② 서어비스제공에 있어 事業者의 指揮監督을 받는가?

③ 또 引導되지 않은 完成品이 不可抗力으로 滅失된 경우에도 그 個人이 權利로서 이미 제공한 서어비스에 대하여 보수청구가 가능한가?

④ 서어비스提供에 關係되는 材料 또는 用具 등을 제공받고 있는가?

다. 事業者의 從業員團體가 행하는 資産의 讓渡 등에 따른 納稅義務

事業者의 任員 또는 使用人으로 조직된 단체가 親睦·福利厚生에 관한 사업을 주로 행하는 경우에 있어서 그 사업경비의 상당부분을 事業者가 負擔하고 다음에 揭記하는 사실이 있는 경우에는 원칙으로 그 사업은 事業者가 행한 것으로 본다.(通 1-1-4)

① 事業者의 任員 또는 使用人으로서 일정자격을 갖는 자가 그 자격으로 당연히 그 團體의 任員에 선출되는 경우

② 團體의 事業計劃 또는 事業의 運用에 관한 중요안건의 결정에 있어서 事業者의 허락을 요하는 등 事業者가 그 사업의 운용에 참여하고 있는 경우

③ 團體의 事業에 필요한 시설의 전부 또는 대부분을 그 事業者가 제공하고 있는 경우

라. 共同事業의 納稅義務

共同事業(인격없는 社團 또는 匿名組合이 행하는 事業을 除外)에 속하는 資産의 讓渡 등, 買入 또는 外國貨物의 引取 등에 대하여는 그 공

동사업의 구성원이 공동사업의 持分の 비율 또는 이익의 分配比率에 대응하는 부분을 행한 것으로 본다.(通 1-3-1)

마. 匿名組合의 納稅義務

匿名組合의 사업에 속하는 資産의 讓渡 등 買入 또는 外國貨物의 引取에 대하여는 상법 제535조〔匿名組合契約〕규정의 영업자가 단독으로 행한 것으로 본다.(通 1-3-2)

3. 課稅期間

가. 原 則

課稅期間은 消費稅의 納付稅額을 계산하는 단위가 되는 기간으로서 個人事業者는 曆年, 법인은 事業年度로 한다.(法 § 19 ①) 事業年度라 함은 法人稅法에서 정한 事業年度를 말하는 것이나 法人稅法의 규정의 적용을 받지 않는 法人(國家, 地方公共團體, 公共法人 등)에 대하여는 법령·정관·기부행위 등에 있어 정하여진 會計年度 기타 이에 준하는 기간에 의한다.(法 § 2 ① 十三, 令 § 3)

나. 個人事業者의 開業에 따른 課稅期間의 開始日

개인이 새로 事業을 開始한 경우 최초의 課稅期間 開始日은 실제사업개시일에 불구하고 그해의 1월 1일로 한다. 또 법 제9조 제1항〔小規模 事業者의 納稅義務免除〕의 규정에 의하여 소비세납부가 免除된 個人事業者가 법 제10조 제1항〔相續의 경우의 納稅義務免除의 特例〕의 규정에 의하여 그 課稅期間 중도에 법 제9조 제1항 본문규정의 적용을

받지 않게 된때는 그 적용을 받지 않게된 날로 부터 그 課稅期間 말일까지의 기간을 한 課稅期間으로 보고 법 제30조〔買入消費稅額控除〕제32조〔買入對價의 返還時의 買入消費稅額控除特例〕및 법 제40조〔小規模事業者 등에 대한 限界控除〕의 규정을 적용한다.(通 3-1-1)

다. 閉業한 경우의 課稅期間

個人事業者가 閉業한 경우에는, 그 년도의 1월 1일 부터 12월 31일의 기간을 課稅期間으로 한다.

라. 法人設立後 최초 課稅期間開始日

法人設立後의 최초 課稅期間開始日은 法人의 設立日로 한다. 또 법 제9조 제1항〔小規模事業者에 대한 納稅義務의 免除〕의 규정에 따라 消費稅納稅義務가 免除된 法人은 법 제11조 제1항〔合併으로 인한 納稅義務의 免除特例〕의 규정에 의하여 그 課稅期間 중도에 법 제9조 제1항의 규정적용을 받지 않게된 경우에는 그 적용을 받지 않게된 날로부터 課稅期間 말일까지의 기간을 한 課稅期間으로 보고 법 제30조〔買入消費稅額控除〕, 제32조〔買入對價의 반환시의 買入消費稅額控除特例〕및 법 제40조〔小規模事業者 등에 대한 限界控除〕의 규정을 적용한다.(通 3-2-1)

마. 組織變更의 경우 課稅期間

法人이 商法 기타 法令의 규정에 따라 그 조직을 변경하여 다른 法人으로 된 경우에는 組織變更前의 法人의 解産登記, 組織變更後의 法人의 設立登記에 불구하고 그 解産 또는 設立이 없었던 것으로 본다. 따

라서 그 法人의 課稅期間은 組織變更에 의하여 구분되지 않고 계속되는 것이다.(通 3-2-2)

바. 課稅期間의 短縮適用의 法人 등이 解産한 경우의 課稅期間

법 제19조 제1항 제4호〔課稅期間의 特例〕규정의 적용을 받는 협동조합 등 또는 보통법인이 課稅期間 중도에 해산한 경우에는 해산한 협동조합 또는 보통법인의 課稅期間의 말일은 해산일로 한다. 그 경우에 있어서 그 課稅期間의 다음 課稅期間은 법인세법 제 14조 1호〔解産의 경우 看做事業年度〕에 규정하는 해산일의 익일부터 그 事業年度 말일까지의 기간으로 하고 그 기간이 3개월을 초과하는 경우에는 3개월마다 구분한 각 기간으로 한다. 또 「解産日」 또는 「繼續日」이라 함은 株主總會 기타 이에 준하는 총회 등에서 정한 날, 정하지 않은 경우에는 그 결의일, 해산사유의 발생에 의하여 해산한 경우에는 그 事由發生日로 한다.(通 3-2-3)

사. 更生會社의 課稅期間

更生會社의 事業年度는 會社更生法 제269조 제2항의 규정에 따라 更生計劃認可時 또는 更生節次終了日에 종료하므로 법 제19조〔課稅期間〕에 규정하는 課稅期間의 말일을 갱생절차종료일로 한다.(通 3-2-4)

아. 人格 없는 社團 등이 財産의 全部를 分配한 경우 課稅期間의 末日

인격없는 社團 등이 課稅期間 中途에 사업을 행하지 않고 財産全部를 分配한 경우에는 그 分配日에 解産, 殘餘財産의 확정인 것으로 한다. 따라서 分配日이 課稅期間의 말일이 된다.(通 3-2-6)

4. 課稅期間의 短縮

納稅者가 課稅期間의 短縮을 선택한 경우에는 個人事業者는 1~3월, 4~6월, 7~9월, 10~12월의 각 기간이 課稅期間이 되고 法人은 事業年度開始後 3개월마다 구분한 각 기간이 課稅期間으로 된다.(法 § 19 ① 三·四) 事業者가 課稅期間短縮을 선택한 경우에는 稅務署長에게 申告書를 제출하여야 한다. 그 申告書는 제출된 기간의 다음기간 초일부터 효력을 발생한다. 단, 신고서 제출일이 속하는 기간이 다음의 기간인 경우에는 제출일이 속하는 기간부터 效力을 발생한다.(法 § 19 ②, 令 § 41, 規 § 13 ①, ②)

① 國內에서 課稅資産의 讓渡 등에 대한 事業을 開始한 날이 속하는 期間

② 個人事業者가 相續에 의하여 課稅期間의 短縮適用을 받은 被相續人의 事業을 承繼한 경우 그 相續이 開始된 날이 속하는 期間

③ 法人의 合併(新設合併을 제외)에 따라 課稅期間의 短縮適用을 받은 被合併法人의 事業을 承繼한 경우에 있어서 合併이 된 날이 속하는 期間

申告書를 제출한 날이 속하는 년도 또는 事業年度에 있어서는 그 초일부터 申告書 효력이 발생한 날의 전일 까지의 기간이 한 課稅期間으로 된다.(法 § 19 ②) 課稅期間의 短縮을 선택한 경우에는, 2년간 계속 적용을 받아야 하고, 그후 적용을 받지 않고자 할때는 申告書를 제출하여야 한다.(法 § 19 ③, ④, 規 § 13 ③, ④)

5. 基準期間

基準期間이라 함은 個人事業年度에 있어서는 그 해의 前前年, 法人에 있어서는 그 事業年度の 前前事業年度를 말한다. 단, 그 前前事業年度

가 1년 미만인 경우에는 그 事業年度 開始日の 2年前日の 前일부터 이후 1년을 경과한 날까지간에 開始한 事業年度를 합한 期間으로 한다.
(法 § 2 ① 十四)

6. 基準期間의 課稅總收入(賣出)金額

가. 原 則

課稅期間의 課稅總收入金額이라 함은 課稅期間이 1년인 事業者에 있어서는 基準期間중 국내에서 행하여진 「課稅資産의 讓渡 등의 對價의 額(消費稅額除外)」에서 「對價의 返還(返品 또는 割引 또는 에누리 등의 경우의 消費稅額除外金額)의 합계액」을 공제한 금액이다. 또 課稅期間이 1년이 아닌 법인에 있어서는 課稅期間중 국내에서 행한 「課稅資産의 讓渡 등의 對價의 額의 合計額」에서 「對價의 返還 등의 金額의 合計額」등을 공제한 잔액을 사업월수로 나누어 12로 곱하여 계산한 금액으로 한다.(法 § 9 ②)

나. 課稅總收入金額에 包含되는 등의 範圍

基準期間에 있어서 課稅總收入金額에 포함 또는 포함되지 않는 例示는 다음과 같다.(通 1-4-2)

(1) 課稅總收入金額에 包含되는 것

① 法 제4조 제4항 [資産의 看做讓渡]의 규정에 따라 資産의 讓渡로 보는 對價의 額

② 法 제7조 제8조 [輸出免稅 등]의 규정에 따라 消費稅가 免除되는 輸出·收入의 對價의 額

③ 措法 제85조에서 제86조의 2까지 [海軍販賣所 등의 讓渡物品免

稅 등] 또는 기타 법률이나 조약의 규정에 따라 消費稅가 免除되는 경우의 課稅資産의 讓渡 등의 對價

(2) 課稅收入에 包含되지 않는 것

① 課稅資産의 讓渡 등에 따라 課稅되어진 消費稅額

② 법 제31조 [非課稅資産의 輸出 등을 행한 경우의 買入消費稅額의 控除特例]의 규정에 따라 課稅資産의 讓渡 등으로 看做되는 對價金額

③ 법 제38조 제1항 [收入對價의 返還時の 消費稅控除]에 규정하는 매상대가의 반환 등의 금액. 단 법 제39조 제1항 [貸損時の 消費稅控除 등]에 규정하는 사실발생으로 영수할수 없는 課稅資産 讓渡 등의 對價額은 基準期間의 課稅資産의 讓渡對價의 額에서 控除하지 않는다.

다. 原材料 등의 支給에 의한 加工 등의 경우

事業者가 原材料 등의 支給을 받고 加工만을 행한 경우 基準期間의 課稅總收入金額은 다음의 對價로 한다.(通 1-4-3)

① 製造販賣契約方式에 따라 原材料 등의 有償支給을 받은 경우에는 製品의 讓渡對價의 額

② 賃加工契約方式에 따라 原材料 등의 無償支給을 받은 경우에는 加工 서어비스제공의 對價

라. 基準期間에 있어서 課稅總收入金額의 判定單位

基準期間의 課稅總收入金額은 事業者單位로 算定하므로 예를들어 사업으로서 식료품판매와 건물을 임대하는 경우와 같이 同一事業者가 다른 종류의 사업을 행하는 경우에는 이들 사업 또는 사업소의 합계액에 따라 課稅總收入金額을 산정한다.(通 1-4-4)

마. 個人事業者の 基準期間에 있어서 課稅總收入金額의 判定

個人事業者の 基準期間의 課稅總收入金額에 대하여는 基準期間에 있어서 사업을 행한 기간이 1년미만인 다음의 경우에도 基準期間의 課稅總收入金額에 따라 법 제9조 제2항 제1호〔個人事業者の 課稅總收入金額〕의 규정을 적용한다.(通 1-4-6)

- ① 基準期間 中途에 새로이 事業을 開始한 경우
- ② 基準期間 中途에 事業을 閉止한 경우
- ③ 基準期間 中途에 事業을 閉止하고 그후 그 基準期間중에 동일사업을 계속하거나 다른 종류의 사업을 개시한 경우로서 事業期間이 1년미만인 경우

7. 相續·合併·分割의 경우 特例

가. 相續의 경우

個人事業者に 있어서는 前前年の 課稅總收入金額에 따라 免稅與否를 判定한다. 免稅事業者인 個人事業者가 相續(포괄유증을 포함)에 의하여 課稅事業者인 被相續人의 事業을 承繼한 경우에는 納稅義務가 免除되지 않는다.(法 § 10) 前前年の 課稅總收入金額이 3천만円 이하인 相續人이, 課稅事業者인 被相續者인 事業을 承繼한 경우의 納稅義務는 다음과 같다. 被相續人이 2이상의 事業場을 가진 경우로서 2이상의 免稅事業者인 相續人이 각 사업장별로 분할하여 承繼한 때는 「被相續人의 前前年の 課稅總收入金額」은 각 相續人이 承繼한 사업장의 부분만 課稅總收入金額이 된다.(法 § 10 ③, 令 § 21 ①)

나. 合併의 경우

免稅事業者인 법인이 合併에 의하여 課稅事業者의 事業을 承繼한 경우(吸收合併)이나 合併에 의하여 새로 법인을 설립한 경우(新設合併)의 경우에는 被合併法人(合併에 의하여 消滅한 法人)의 課稅總收入金額을 포함하여 判定한다.(法 § 11) 免稅事業者인 法人이 吸收合併 또는 新設合併을 행한 경우 그 合併日이 속하는 事業年度, 그 다음 事業年度 및 다음다음 事業年度에 있어서 納稅義務는 다음과 같다.

(1) 吸收合併의 경우

① 合併事業年度

被合併法人의 合併事業年度の 基準期間에 있어서 課稅總收入金額이 3천만円을 초과하는 경우에는 合併日로부터 合併事業年度 종료일까지의 기간은 合併法人에 대하여 納稅義務가 있다.(法 § 11 ①)

② 合併된 事業年度の 다음 事業年度와 다음다음 事業年度

「合併法人의 基準期間의 課稅總收入金額」과 合併法人의 基準期間에 대응하는 기간의 被合併法人의 課稅總收入金額의 일정방법에 의하여 計算한 금액의 합계액이 3천만円을 초과하는 경우에는 合併法人의 그 事業年度는 納稅義務가 있다.(法 § 11 ②, 令 § 22 ①)

(2) 新設合併의 경우

① 合併事業年度

被合併法人의 合併事業年度の 基準期間의 課稅總收入金額이 3천만円을 초과하는 경우에는 新設法人의 設立일이 속하는 事業年度에 納稅義務가 있다.(法 § 11 ③)

② 合併事業年度の 다음 事業年度 또는 다음다음 事業年度

「新設法人의 그 事業年度の 基準期間에 있어서 課稅總收入金額」과 「新設法人의 그 基準期間에 대응하는 기간에 있어서 被合併法人의 課稅總收入金額과의 일정한 方法에 따라 計算한 금액을 合計한 금액」과의 합계액이 3천만円을 초과하는 경우에는 新設法人의 그 事業年度에 納稅義務가 있다.(法 § 11 ④, 令 § 22 ②, ③, ④)

다. 分割의 경우

(1) 分割母法人의 成立要件

法人(이하 「分割母法人」이라 함)이 特定出資에 의하여 새로운 法人(이하 「分割子法人」이라 함)을 설립하고 分割子法人에게 事業의 전부 또는 일부를 引繼한 경우에 그 分割子法人의 納稅義務를 判定함에 있어서 다음의 요건에 해당하는 경우에는 分割母法人의 課稅總 수입액을 포함하여 判定한다.(法 § 12, 通 1-5-10)

① 分割母法人이 金銭이외의 資産을 出資하여 分割子法人을 설립한 경우

② 分割子法人의 設立時 發行總株式數 또는 出資金額の 95% 이상을 分割母法人이 取得한 경우

③ 分割母法人이외의 出資者가 分割子法人의 設立時 拂入한 1株 또는 한 口座當 金額이 分割母法人이 拂入한 1株 또는 한 口座金額에 비하여 현저히 낮지않은 경우

④ 分割子法人이 分割母法人으로 부터 出資를 받은 각 資産이 分割母法人의 出資直前 帳簿價額以下로 한 경우

⑤ 分割母法人의 事業의 전부 또는 일부를 分割子法人에게 引繼한 경우 등

(2) 分割子法人의 納稅義務

① 分割事業年度の 基準期間의 課稅總收入額이 3천만円을 超過하는 경우에는 設立일이 속하는 事業年度는 納稅義務가 있다.(法 § 12 ①)

② 分割事業年度の 다음 事業年度와 다음다음 事業年度

「分割子法人의 事業年度の 基準期間의 課稅總收入額」과 「分割子法人의 基準年度에 대응하는 기간에 있어서 分割母法人의 課稅總收入額」과의 合計액이 3천만円을 超過하고 그 事業年度の 말일에 다음 요건에

해당하는 경우에는 그 事業年度는 納稅義務가 있다.(法 § 12 ②, ⑥)

㉞ 分割子法人의 發行株式總數 또는 出資金額의 50%이상을 分割母法人 및 分割母法人과 특수관계에 있는 자가 소유하고 있는 경우

㉟ 分割子法人의 사업전부 또는 상당부분이 分割母法人의 사업과 同種인 경우

③ 分割이 있는 事業年度의 다음다음 事業年度후의 事業年度

分割子法人이 그 事業年度의 基準期間 말일에 위의 ② 요건에 해당되고 「分割子法人의 事業年度의 課稅總收入額으로서 일정방법에 의하여 계산한 금액」와의 합계액이 3천만円을 超過하는 경우에는 그 事業年度에 있어서 納稅義務가 있다.(法 § 12 ④, 令 § 23 ②)

(3) 分割母法人의 納稅義務

(가) 分割事業年度와 그 다음 事業年度

基準期間의 課稅總收入額이 3천만円을 超過하는 경우에는 그 事業年度에 納稅義務가 있다.

(나) 分割事業年度의 다음다음 事業年度

分割子法人이 그 事業年度의 基準期間(分割事業年度를 말함)에 「分割母法人의 基準期間의 課稅總收入額」과 「分割母法人의 基準期間에 대응하는 기간의 分割子法人의 課稅總收入額으로서 일정방법에 의하여 계산한 금액」과의 합계금액이 3천만円을 超過하는 경우에 그 事業年度간 納稅義務가 있다.(法 § 12 ③, 令 § 23 ④)

(다) 分割이 있는 事業年度의 다음다음 事業年度후의 事業年度

分割子法人이 分割母法人의 事業年度의 基準期間의 말일에 「分割母法人의 事業年度의 基準期間의 課稅總收入額」과 「分割母法人의 基準期間에 대응하는 기간의 分割子法人의 課稅總收入額으로서 일정방법에 의하여 계산한 금액」과의 합계액이 3천만円을 超過하는 경우에는 納稅義務가 있다.(法 § 12 ⑤, 令 § 23 ⑤)

Ⅵ. 納稅義務의 成立時期

1. 資産의 讓渡 등의 時期

消費稅 納稅義務의 성립시기는 國內去來에 있어서는 課稅資産의 讓渡 등을 한 때이고, 課稅貨物에 있어서는 保稅地域으로 부터 引取한 때이다.(通則法 § 15 ② 七) 課稅資産의 讓渡 등의 시기는 다음과 같으나 所得稅 또는 法人稅의 課稅所得金額 계산에 있어서 總收入金額 또는 益金の 액에 算入하여야 할 시기에 관하여 별도로 정한 경우에는 그에 따른다.(通 9-6-2)

가. 在庫資産의 讓渡時期

(1) 原 則

在庫資産의 讓渡日은 引導日로 한다.(通 9-1-1) 在庫資産 引導日은 出荷日, 상대방 檢收日, 상대방 使用收益可能日, 檢針 등에 의한 販賣數量確認日 등 그 在庫資産의 종류나 성질 또는 販賣契約의 내용등에 따라 引導日로서 합리적이라고 인정되는 것중 사업자가 계속하여 在庫資産의 讓渡를 행하는 날로 한다.(通 9-1-2)

(2) 委託販賣

委託販賣에 있어서 委託者의 資産讓渡日은 그 受託者가 讓渡한 날로 한다. 단, 그 委託分에 대하여 일정기간 「集計賣出計算書」가 작성되는 경우에 있어서 사업자가 계속하여 그 集計賣出計算書 도착일을 在庫資産의 讓渡日로 하는 경우에는 그 날로 한다.(通 9-1-3) 즉 受託者가 週·旬·月을 단위로 일괄하여 集計賣出計算書を 작성하는 때를 말한다.

(3) 船荷證券 등의 경우

貨物受取人이 船荷證券 또는 貨物引換券을 타인에게 讓渡하는 경우

또는 寄託者가 倉庫證券을 타인에게 讓渡하는 경우에는 船荷證券·貨物引換券·倉庫證券의 引導日을 資產讓渡日로 본다.(通 9-1-4)

나. 都給時 讓渡 등의 時期

(1) 原 則

引導를 필요로 하는 都給契約에 있어서는 그 目的物의 전부를 완성하여 상대방에게 引導한 날을 讓渡時期로 본다. 引導를 要하지 않는 都給契約에 있어서는 서어비스의 전부를 완료한 날을 讓渡時期로 본다.(通 9-1-5)

(2) 建設工事 等

建設工事 等(建設·造船·기타 유사한 공사를 말함)의 경우에는 그 建設工事 등의 目的物 引導日은 예를들면 作業完了日, 상대방장소에 搬入日, 상대방 檢收完了日, 상대방 使用收益可能日 등 그 공사의 種類·性質·契約의 내용 등에 따라 引導日로서 합리적이라고 인정되는 시기중 사업자가 계속하여 재산의 讓渡 등을 행하고 있는 날로 한다.(通 9-1-6)

(3) 運 送

運送業에 있어서 運送收入時期는 원칙으로 運送서어비스 提供完了日로 한다. 단, 事業者가 運送契約의 種類·性質·內容 등에 따라 예컨대 乘用車·乘船券·搭乘券 등의 發賣日(자동판매기의 경우에는 집금시)에 그 발매에 따른 運送收入을 對價로 하는 방법들중 그 시기로서 합리적이라고 인정되는 것으로 계속하는 경우에는 그 방법에 따른다.(通 9-1-12)

다. 固定資産의 讓渡時期

(1) 原 則

固定資産의 讓渡時期는 그 引導日을 원칙으로 한다. 단, 그 固定資産이 土地·建物·기타 유사한 資産인 경우에 사업자가 그 固定資産의 讓渡에 관한 계약의 효력발생일을 資産의 讓渡時期로 한 때는 그에 따른다.(通 9-1-13)

(2) 工業所有權 등

工業所有權 등(特許權·實用新案權·意匠權·商標權 및 이들 권리의 出願權 및 實施權을 말한다)의 讓渡 또는 實施權의 설정에 있어서는 그 讓渡 또는 설정에 관한 계약의 효력발생일을 讓渡의 시기로 본다. 단, 그 讓渡 또는 설정에 관한 계약의 효력이 등록에 의하여 발생하는 경우 事業者가 그 등록일에 의한 때는 그에 따른다.(通 9-1-15)

(3) knowhow의 先金 등의 資産

knowhow의 설정계약시 지불하는 一時金 또는 先金の 讓渡時期는 그 knowhow의 개시를 완료한 날로 한다.(通 9-1-16)

라. 物品券 등의 경우

物品券 등과 引換되는 物品의 給付 또는 서어비스제공의 경우에는 그 物品券 등이 引換 또는 서어비스제공되는 때에 실현된 것으로 본다.(通 9-1-21)

마. 貸與金利子 등을 對價로 하는 資産讓渡 등의 時期

貸與金, 預金, 貯金 또는 有價證券으로 부터 생기는 利子は 그 계산 기간 경과에 따른 금액을 그 對價로 본다. 단, 주된 金融 및 保險事業者 이외의 事業者에 있어서는 그 貸與金 등으로 부터 생기는 利子로서 지급기일이 1년이내의 일정기간마다 도래하는 조건을 계속 적용하는 때 그 支給期日에 속하는 課稅期間의 資産讓渡등의 對價로 할수 있다.

(通 9-1-19)

바. 使用料 등의 時期

資産의 貸貸借契約에 따라 使用料 등의 額은 그 계약 또는 관습에 따라 지급되는 날로 한다.(通 9-1-20)

2. 割賦販賣 등 資産讓渡 등 時期의 特例

가. 割賦販賣 등을 한 경우 課稅期間

在庫資産 또는 서어비스의 割賦販賣(收入) 등을 한 경우에는 割賦販賣 등을 한 모든 在庫資産 또는 서어비스에 관계되는 對價額을 할부기 준방법에 따라 경리하는 때는 그 在庫資産 또는 서어비스중 割賦販賣 등의 賦拂金額으로서 割賦販賣 등을 한 날이 속하는 課稅期間에 있어서 그 支給期日이 도래하지 않은 부분에 대하여는 在庫資産 또는 서어비스 對價의 額에서 공제할수가 있다.(法 § 15 ①)

나. 割賦販賣 등을 한 課稅期間 후의 課稅期間

割賦販賣 등을 한 課稅期間의 다음 課稅期間 이후의 각 課稅期間에 있어서는 그 課稅期間중에 支給期日이 도래하는 賦拂金 부분의 資産讓渡 등이 행하여 진 것으로 본다. 단 所得稅 또는 法人稅의 課稅所得의 계산상 할부기준의 방법에 따라 경리하지 않는 경우 또는 特例의 적용을 받지 않은 경우에는 전체를 資産의 讓渡 등이 행하여 진 것으로 본다.(法 § 15 ②, 令 § 25, 26)

3. 延拂條件附販賣 등의 資産讓渡 등 時期의 特例

가. 延拂條件附販賣 등을 한 경우의 課稅期間

資産의 延拂條件附 讓渡의 경우에는 이들 延拂條件附販賣 등의 對價額을 延拂基準方法에 의하여 經理한 때는 그 支拂期日이 도래하지 않는 부분은 讓渡 등이 行하여지지 않은 것으로 보고 그 對價額을 공제할 수 있다.(法 § 16 ①)

延拂條件附販賣·延拂條件附讓渡 또는 延拂條件附都給이라 함은 다음의 要件을 갖춘때를 말한다.

① 月賦·年賦 등의 賦拂의 方法에 의하여 3회이상 分割하여 대가의 支拂을 받는것

② 그 資産 또는 都給目的物의 引導期日의 益日부터 최후의 불입금 지급기일 까지의 期間이 2년이상일 것

③ 그 販賣 또는 讓渡 또는 都給目的物의 引導期日이 도래하는 拂入金 合計액이 그 資産 또는 都給目的物의 對價額의 3분의 2이하일 것

나. 延拂條件附販賣 등을 한 課稅期間後의 課稅期間

延拂條件附販賣 등을 한 課稅期間의 다음 課稅期間 이후의 각 課稅期間에 있어서는 그 課稅期間중 지급기일이 도래하는 不입금 部分의 資産의 讓渡 등이 行하여 진 것으로 본다.

4. 長期工事都給에 關係되는 資産讓渡 등 時期의 特例

가. 工事中の 課稅期間

長期工事(1년이상)都給契約에 따라 資産의 讓渡 등을 行하는 경우

그 長期工事의 대가액에 工事進行基準方法에 따라 정리하는 때는 그 정리한 대가액의 부분이 課稅期間중 資產의 讓渡 등이 행하여진 것으로 할수 있다. 단, 工事進行基準에 따라 정리하지 않은 課稅期間 또는 그 長期工事に 따른 손실이 발생할 것으로 보는 課稅期間 이후의 課稅期間에 대하여는 特例를 적용하지 않는다.(法 § 17 ①)

나. 工事目的物を 引導한 課稅期間

長期工事目的物を 引導한 경우에는 그 對價額에서 그 引導日 課稅期間전의 각 課稅期間의 資產讓渡 등을 행한 부분으로 정리한 부분의 對價額을 공제한다.(法 § 17 ②)

5. 小規模事業者의 資產讓渡 등 時期의 特例

個人事業者로서 소위 現金主義에 따라 所得計算을 행하고 있는 事業者(前前年分の 所得金額이 3백만円 이하의 青色申告者에 한함)에 대하여는 資產의 讓渡 등 및 課稅買入의 시기는 그 대가의 액을 수입한 날 및 課稅買入費用을 지급한 날로 할수 있다.(法 § 18 ①)

Ⅶ. 課稅標準의 計算과 稅率

1. 國內去來時의 消費稅 課稅標準

국내거래의 消費稅 課稅標準은 課稅資産의 讓渡 등의 대가이다. 課稅資産의 讓渡 등의 대가는 課稅資産의 讓渡 등의 대가로서 받거나 받아야 할 일체의 금전 또는 금전이외의 物·權利·기타 經濟的利益의 額으로서 消費稅相當額을 포함하지 않는 것으로 한다.(法 § 28 ①) 여기에서 「받아야 할」것은 원칙으로 그 課稅資産의 讓渡 등을 할 때 그 課稅資産 등의 價額이 아니라 그 讓渡 등에 있어서 당사자간에 授受하는 대가의 額을 말한다.(通 10-1-1) 또 金錢이외의 物·權利·기타 經濟的利益이라 함은 예컨대 課稅資産의 讓渡 등의 대가로서 금전이외의 物 또는 權利의 給付를 받거나 금전을 무상 또는 통상이율보다 低利로 빌려주는 것과 같이 실질적 資産의 讓渡 등의 대가와 같은 경제적효과를 발생시키는 경우를 말한다.(通 10-1-3) 또 金錢이외의 物·權利·기타 經濟的利益의 額이라 함은 그 物·權利를 취득 또는 이익을 향수하는 때의 價額을 말한다.(令 § 45 ①)

가. 課稅標準의 特例

① 法人이 資産을 그 임원에게 讓渡하는 경우에 있어서 그 대가의 액이 讓渡時의 資産價額에 비하여 현저히 낮은 때는 그 價額에 상당하는 금액을 대가의 액으로 본다.(法 § 28 ① 但書) 이 資産價額에 비하여 현저히 낮은 때라 함은 법인이 그 임원에 대한 資産의 讓渡價額이 통상 販賣價額의 50%에 상당하는 금액에 미달되는 경우를 말한다. 단, 법인이 資産을 임원에게 현저히 낮은 價額으로 讓渡한 경우에도 임원은 물론 사용자 전부에게 일률적 또는 근무년수 등에 따라 합리적 기

준에 의하여 보편적으로 정하여진 가치율에 따른 경우에는 이를 적용하지 아니한다.(通 10-1-1)

② 個人事業者가 在庫資産 또는 在庫資産이외의 資産을 가사용으로 소비 또는 사용한 경우의 課稅標準은 그 소비 또는 사용시의 資産價額에 상당하는 금액으로 한다.(法 § 28 ② 一)

③ 法人이 資産을 임원에게 증여한 경우의 課稅標準은 그 증여한 資産價額相當額으로 한다.(法 § 28 ② 二)

④ 代物辨濟에 따른 資産讓渡의 課稅標準은 그 代物辨濟에 따라 소멸되는 채무의 액에 상당하는 금액으로 한다.(令 § 45 ② 一)

⑤ 부담부증여시의 資産讓渡의 課稅標準은 부담부증여에 따른 負擔價額相當額으로 한다.(令 § 45 ② 二)

⑥ 금전이외의 출자시의 課稅標準은 그 출자에 따라 취득하는 주식의 취득시의 價額에 상당하는 금액으로 한다.(令 § 45 ② 三)

⑦ 資産의 교환시의 課稅標準은 그 교환으로 취득하는 資産의 취득시의 價額에 상당하는 금액으로 한다.(令 § 45 ② 四)

⑧ 교환당사자가 交換資産의 價額을 정하여 상호대등하게 교환하는 경우에 그 정상거래조건에 따른 것으로 인정될 때는 그들 資産價額은 당사자간의 합의된 것에 따른다.(通 10-1-7)

나. 課稅資産과 非課稅資産을 一括讓渡한 경우

사업자가 課稅資産과 非課稅資産을 동일인에게 동시에 讓渡한 경우에 이들 資産의 대가가 課稅資産의 讓渡對價와 非課稅資産의 讓渡의 대가가 합리적으로 구분되지 않을 때의 그 課稅資産의 讓渡 등의 課稅標準은 이들 資産의 讓渡對價에 이들 資産의 讓渡時에 있어서의 課稅資産價額과 非課稅資産價額의 합계액중 그 課稅資産價額에 접하는 비율을 곱하여 계산한 금액으로 한다.(令 § 45 ③)

또 건물(課稅資産)과 토지 등(非課稅資産)을 一括讓渡한 경우에는 措法の 소득세편 관계통달과 법인세편 관계통달규정에 따라 취급한다.
(通 10-1-5)

다. 課稅標準計算上の 留意点

① 課稅資産의 讓渡 등에 관계되는 課稅標準은 酒稅·煙草稅·揮發油稅·石油稅·石油가스稅 등이 포함되나 輕油去來稅·골프장利用稅·特別地方消費稅·入場稅 등은 이용자가 납세의무자로 되기 때문에 課稅標準에 포함되지 않는다. 단, 그 稅額相當額이 명확하게 구분되지 않는 경우에는 포함한다.(通 10-1-10)

② 사업자가 課稅資産의 讓渡 등과 관련하여 받은 금전중 사업자가 국가 또는 지방공공단체에 대하여 본래 납부하도록 되어 있는 印紙稅·手數料 등 상당액이 포함되어 있는 경우에도 그 印紙稅·手數料 등의 금액은 그 課稅資産의 대가에서 控除할수 없다. 또 課稅資産을 매입한 자가 본래 납부하도록 되어 있는 登録免稅·自動車重量稅·自動車取得稅·有價證券去來稅·去來取扱 및 手數料 등을 수취하였음이 밝혀진 것은 課稅資産의 讓渡 등의 대가에 포함하지 않는다.(通 10-1-4)

③ 課稅資産의 讓渡 후 返品·割引·에누리 등의 경우에는 수입금액에서 반품액 또는 에누리액 등을 控除하고 그 控除후의 금액을 課稅資産의 讓渡價額으로 경리처리하는 것은 계속적용을 조건으로 인정한다.(通 10-1-13)

라. 對價가 確定되지 않은 경우

사업자가 資産의 讓渡 등을 한 경우에 그 資産의 讓渡 등을 한 날이 속하는 課稅期間의 말일까지 그 대가가 확정되지 않은 때는 그 날의

현황에 따라 그 금액을 적정하게 계산한다. 이 경우에 그후 확정된 대가의 액이 당초 계산액과 다른 때는 그 차액은 확정된 날이 속하는 課稅期間의 資産讓渡 등의 대가에 加算하거나 減算할수 있다.(通 10-1-17)

2. 輸入去來時의 消費稅 課稅標準

保稅地域으로 부터 引取되는 課稅貨物의 課稅標準은 關稅課稅價格(통상은 CIF가격), 關稅額 및 消費稅이외의 特別消費稅의 합계액이다.(法 § 28 ③) 또 課稅標準에 포함된 個別消費稅는 그 課稅貨物을 保稅地域으로 부터 引取할 때의 酒稅·煙草稅·揮發油稅·地方道路稅·石油稅·石油가스稅 등이다.(法 § 28 ③, 通則法 § 2 三)

3. 稅 率

消費稅의 稅率은 3% 單一稅率이다.(法 § 29) 단, 普通乘用自動車(소위 중고자동차를 제외한다)의 讓渡 또는 保稅地域으로 부터 引取되는 普通乘用自動車에 대하여는 1989. 4. 1부터 1992. 3. 31까지는 6%, 1992. 4. 1부터 1994. 3. 31까지는 4.5%의 稅率이 적용된다.(措法 § 86의 4, 法 附則 § 11 ①)

普通乘用自動車라 함은 길이 330센티미터를 초과하는 승용자동차, 폭 140센티미터를 초과하는 승용자동차 또는 汽筒容積 660cc를 초과하는 승용자동차로서 4륜이상의것(전기자동차중 내연기관을 갖지 않은 것을 제외)을 말한다. 또 電氣自動車, 新規檢査 등으로 1년이상을 경과한 普通乘用自動車 및 이전등록을 받은 普通乘用自動車(수입차 포함)에는 3%의 稅率을 적용한다.(措法 § 86조의 4 ②, 法 附則 § 11 ②)

VIII. 消費稅 買入稅額計算

1. 買入稅額의 計算方法

가. 計算方法의 區分

課稅事業者는 課稅期間의 課稅總收入額에 대한 消費稅額에서 課稅買入 등에 대한 消費稅額의 合計액을 控除한 금액을 消費稅로서 납부하여야 한다. 課稅總收入額에 대한 消費稅額에서 控除하는 課稅買入 등에 대한 消費稅額의 計算방법은 「簡易課稅制度」를 선택한 사업자와 기타 사업자의 방법이 다르다. 簡易課稅制度를 선택하지 않은 사업자가 控除하는 課稅買入에 대하여 消費稅額을 計算하는 방법에 대하여 설명한다. 課稅總收入額에 대한 消費稅額에서 控除하는 課稅買入 등에 대한 消費稅額의 計算방법은 그 課稅期間중의 課稅收入比率이 95% 이상 또는 미만에 따라 다르고, 95% 이상의 경우에는 2가지 방법, 95% 미만인 경우에는 3가지 방법으로 計算한다.

나. 課稅收入比率의 計算方法

課稅收入比率이라 함은 그 課稅期間중 국내에서 資産의 讓渡 등의 대가액의 合計액중 그 課稅期間중 국내에서 課稅資産의 讓渡 등의 대가의 合計액이 점하는 비율을 말한다.(法 § 30 ⑥) 이 경우 資産의 讓渡 등의 대가의 合計액 및 課稅資産의 讓渡 등의 대가의 合計액은 消費稅額은 포함하지 않는다. 또 대가의 반환 등의 금액 즉 반품·에누리·할인 등의 금액은 控除한 후의 금액으로 한다.(令 § 48 ①) 수출거래에 의한 대가의 액은 포함되나 국외거래의 대가는 포함하지 않는다. 또 課稅收入比率은 事業者單位로 計算하는 것이고 事業場 또는 事業部單位

로 계산할수 없다. 이 점은 모든 附加價值稅 사항에 대하여 事業場單位로 파악하는 우리나라 제도와 다른 점이다.

다. 課稅收入比率 計算上の 留意点

(1) 分母와 分子에 포함되는 것

課稅收入比率을 계산하는 경우의 資産의 讓渡 등의 대가 및 課稅資産讓渡 등의 대가액은 다음의 것을 포함한다.(令 § 51 ②, ③, ④)

① 국내에서 非課稅資産의 讓渡로서 수출거래 등에 해당하는 것의 대가(비거주자에 대한 대여금의 이자, 외채의 이자 등)

② 해외에서의 販賣나 자기가 해외에서 사용하기 위하여 수출한 資産의 價額(FOB 가격)

(2) 分母에 包含되지 않은 것

다음에 掲記하는 資産의 讓渡 등은 課稅收入比率의 계산상 資産의 讓渡 등에 포함되지 않는다.(令 § 48 ②)

① 通貨·小額換 등 지급수단의 讓渡

② 資産의 讓渡對價로서 취득한 金錢債券의 讓渡

③ 現先去來債券 등(國債 등, 讓渡性預金證書)을 1년미만 기간의 約定기일·約定가격으로 매입할 것을 약속하며 讓渡하고 그 約定에 따라 매입하는 경우의 現先去來債券 등의 讓渡

(3) 分母에 調整하는 것

① 現先去來債券 등을 1년미만기간의 約定기일·約定가격으로 팔것을 약속하고 구입하여 그 約定에 따라 讓渡하는 경우에는 課稅收入比率 計算상 讓渡對價에서 구입대가를 控除한 금액 즉 이자상당액으로 한다.(令 § 48 ③)

② 有價證券(골프장이용주식 등 제외), 登錄國債 등, 讓渡性預金證書 또는 commercial paper를 讓渡한 경우에는 그 有價證券 등의 讓渡對

價額의 5% 상당액으로 한다.(令 § 48조의 5)

③ 國債 등에 있어서 償還差損이 생기는 경우에 그 差損額은 資産의 讓渡 등의 대가에서 控除한다.(令 § 48 ⑥)

라. 課稅買入

課稅買入이라 함은 사업자가 사업으로서 타인으로 부터 資産을 買入, 借入, 서어비스의 제공을 받는 것을 말하고 給與 등을 대가로 서어비스를 제공하거나 非課稅되는 資産의 讓渡와 轉세되는 課稅資産의 매입 등은 課稅買入으로 보지 아니한다.(法 § 2 ① 十二) 사업자가 免稅事業者 또는 소비자로부터 課稅資産을 매입하는 경우에는 課稅買入에 해당된다. 다음의 경우에는 課稅買入이 되지 않는다.

- ① 個人事業者가 家事消費 등을 위하여 買入하는 것
- ② 任員報酬, 人件費, 勞務費, 退職金 등. 단, 사용인 등의 국내출장·부임 등을 위하여 지급되는 출장여비·숙박비·일당중 여행에 통상필요하다고 인정되는 부분의 금액이나 사용인 등에게 지급되는 통근수당중 그 통근에 필요한 교통기관의 이용 또는 교통용구의 사용에 지출되는 비용으로 충당한 경우로서 그 통근에 통상 필요하다고 인정되는 부분의 금액은 課稅買入에 해당되는 것으로 취급한다.(通 11-1-6)
- ③ 非課稅去來나 免稅去來에 해당하는 買入(지급이자, 지급지대, 사용인 등의 해외출장여비, 국제전화료 등)
- ④ 資産의 讓渡 등에 해당하지 않는 것(지급배당, 지급보험금)
- ⑤ 국외에서의 課稅買入
- ⑥ 保稅地域에서 引取되는 課稅貨物중 다른 법률 또는 조약의 규정에 따라 免稅되는 貨物

2. 課稅收入比率이 95% 이상인 경우의 計算方法

課稅期間의 課稅收入比率이 95% 이상인 경우에는 課稅買入에 대한 消費稅額을 全額控除 할수 있기 때문에 그 課稅期間중의 課稅總收入에 대한 消費稅額에서 그 기간중의 課稅買入에 대한 消費稅額의 전액을 控除한다. 課稅買入 등의 금액에 3%를 곱하여 課稅買入 등에 대한 消費稅額을 산출한다.

3. 課稅收入比率이 95% 미만인 경우의 計算方法

課稅期間의 課稅收入比率이 95% 미만인 경우에는 課稅買入稅額 전액을 控除할수 없고 課稅收入에 대응하는 부분만을 控除한다. 따라서 다음의 「個別對應方式」 또는 「一括比例配分方式」에 따라서 계산한 消費稅額의 합계액을 控除한다. 2가지 방식은 사업자가 선택할수 있으나 一括比例配分方式을 선택한 경우에는 2년간은 계속 적용하여야 한다. (法 § 30 ⑤)

가. 個別對應方式

각 課稅期間중의 課稅買入 등에 관계되는 消費稅額 전액을

① 課稅收入만에 對應하는 것

예를 들면 그대로 타인에게 판매하는 課稅資産, 課稅資産의 제조용만의 소비, 사용원재료, 容器, 포장지, 기계장치, 공구, 기구, 비품 등 課稅資産에 대한 창고료, 운송료, 광고선전비, 지급가공비 등이 해당된다. (通 11-1-21)

② 非課稅收入만에 對應하는 것

③ 課稅收入과 非課稅收入에 공통하는 방법으로 구분하여 다음 산식에 따라 계산한 消費稅額을 控除한다. 또 국내에서의 非課稅資産의 讓渡 등으로서 수출거래 등에 해당하는 대가는 수출거래 등의 대가로 보

고 국외에서 판매 또는 자기가 해외에서 사용하기 위하여 資産을 수출하는 경우도 수출거래 등으로 취급한다.(法 § 31 ①, ②)

控除하는 消費稅額 = 위 ①의 消費稅額 + (위 ③의 消費稅額 × 課稅收入比率⁸⁾)

이 「課稅收入比率에 준하는 收入比率」이라 함은 사용인수 또는 종사비율, 소비 또는 사용하는 資産價額 또는 사용비율 기타 課稅·非課稅 공통용의 성질에 따라 합리적 기준이 필요하고 그 비율을 사용하여 控除稅額을 계산하도록 관할세무서장의 승인을 받은 것을 말한다.(法 § 30 ③, 通 11-1-44)

〈表-2〉 課稅期間중의 課稅買入 등에 대한 消費稅額

① 課稅收入에만 대응하는 稅額	③ 課稅·非課稅· 되는 稅額 (課稅收入 比 率로 안분계산)	쌍방에 공통	② 非課稅收入에만 대응하는 稅額
控除되는 消費稅額		控除될수 없는 消費稅額	

나. 一括比例配分方式

이 방식은, 그 課稅期間중의 課稅買入등에 대한 消費稅額이 個別對應方式의 課稅·非課稅가 구분되지 않는 경우와 이 방식을 선택한 경우에 적용한다.

控除하는 消費稅額 = 課稅買入에 대한 消費稅額 × 課稅收入比率

4. 買入稅額 控除要件

8) 과세수입비율 대신에 과세수입비율에 준하는 비율로 할수 있다. 일괄비례배분방식의 경우에는 그에 준하는 비율은 적용할수 없다.

買入消費稅額의 공제를 받는 경우에는 거래상대방의 姓名 또는 상호 등과 거래년월일의 장부에의 기록 및 보존과 課稅買入 등의 사실을 알 수 있는 請求書 등의 보존을 요건으로 한다.(法 § 30 ⑦) 따라서 課稅買入에 대한 위와 같은 保存이 없거나 交際費·機密費 등의 지출로서 사용처가 분명하지 않은 것(소위 사용처불명금)에 대하여는 控除對象이 되지 않는다.

가. 帳簿의 記載事項(法 § 30 ⑧)

(1) 課稅買入의 경우

① 상대방의 성명 또는 상호. 단, 再生資源賣買業 기타 불특정다수인으로 부터 課稅買入을 하는 사업의 경우에는 상대방의 성명 또는 명칭의 기재를 생략할 수 있다.(令 § 49 ①)

② 課稅買入年月日

③ 課稅買入資産 또는 서어비스의 내용. 그 내용은 그 資産 또는 서어비스를 특정할 수 있는 정도의 기록이면 족하고 개개의 상품규격, 특정한 명칭 등을 특기할 필요는 없으나 非課稅物品과 혼동하지 않도록 기록할 필요가 있다.

④ 課稅買入에 대한 價額

(2) 課稅貨物 去來의 경우

① 保稅地域의 소재지를 관할하는 稅關

② 引取年月日

③ 課稅貨物의 內容

④ 課稅貨物에 대한 消費稅 課稅標準額 및 課稅貨物의 引取時의 消費稅額

나. 請求書 등의 記載內容

(1) 課稅買入의 경우

稅額控除要件이 되는 請求書 등에는 상대방이 발행한 請求書, 納品書 기타 書類로서 다음 사항을 기재하여야 한다.(法 § 80 ⑨ 一)

① 서류작성자의 성명 및 상호

② 課稅資産讓渡 年月日

③ 課稅資産의 讓渡 등에 따른 資産 또는 서어비스의 내용

④ 課稅資産讓渡 등의 대가

⑤ 書類의 교부를 받는 사업자의 성명 또는 상호. 단, 통상 불특정 다수의 상대자를 거래하는 사업(소매업, 음식업, 사진업, 택시, 주차장업) 등으로 교부되는 경우에는 이 사항의 기재를 생략할 수 있다.(令 § 49 ③)

(2) 課稅物品去來의 경우

保稅地域에서 引取되는 課稅貨物에 대한 서류는 수입허가서 기타 서류로서 다음사항을 기재한다.(法 § 30 ⑨ 二, 令 49 ④, ⑤)

① 保稅地域을 管轄하는 稅關長

② 課稅貨物을 保稅地域에서 引取할 수 있는 年月日

③ 課稅貨物의 內容

④ 課稅貨物에 대한 消費稅의 課稅標準額 및 引取에 대한 消費稅

⑤ 書類의 교부를 받는 사업자의 성명 또는 명칭

다. 帳簿 등의 保存期間

帳簿나 請求書 등은 확정신고기한후 7년간 납세지 또는 引取에 대한 사무소 등에 보존하여야 한다.(令 § 50 ①) 또 보존기간이 5년을 경과한 것에 대하여는 소정의 성능이 있는 마이크로 필름에 보존할 수 있다.(令 § 50 ②, 昭和 63, 12 大藏省告示 187)

5. 買入控除稅額의 調整

가. 買入對價의 返還 등을 받은 경우

課稅事業者가 課稅買入후에 返品, 割引, 에누리 등으로, 課稅買入에 대한 지불대가의 전부 또는 일부의 반환 또는 전부 또는 일부의 감액을 받은 경우에 다음의 2가지 控除方法에 따라 消費稅額을 공제한다.

(1) 課稅收入比率이 95% 이상인 경우

그 課稅期間중 공제하는 消費稅額은 다음 算式에 의한다.

공제하는 消費稅額 = 課稅買入등에 대한 消費稅額 - 買入對價의 返還 등에 대한 消費稅額

(2) 課稅收入比率이 95% 미만인 경우

그 課稅期間중 공제하는 消費稅額은 다음의 計算方法에 의한다.

① 課稅收入만에 對應하는 것

② 非課稅收入만에 對應하는 것

③ 課稅收入과 非課稅收入에 공통대응하는 것으로 구분하는 경우에 個別對應方式과 一括比例配分方式이 있다.

㉞ 個別對應方式

課稅收入만에 대응하는 消費稅額 - 課稅收入의 買入對價 返還 消費稅額 = A

(課稅·非課稅 共通 消費稅額 × 課稅收入比率) - (共通對價의 返還 消費稅額 × 課稅收入比率) = B

控除하는 消費稅額 = A + B

㉟ 一括比例配分方式

공제하는 消費稅額 = (課稅收入 등에 대한 消費稅額 × 課稅收入比率) - (買入對價의 返還에 대한 消費稅額 × 課稅收入比率)

나. 高額인 固定資產 등에 대한 調整

調整對象 固定資産에 대하여 ① 일정기간에 있어서 課稅收入比率이 현저히 변동되는 경우 ② 일정기간 그 조정대상 固定資産의 용도를 課稅事業 專用에서 非課稅事業 專用으로 변경한 경우 ③ 일정기간 그 용도를 非課稅業務 專用에서 課稅業務 專用으로 변경한 경우에는 공제하는 買入稅額을 조정한다. 조정대상 固定資産이라 함은 建物, 構築物, 機械 및 裝置, 船舶, 航空機, 車輛 및 運搬具, 工具, 容器 및 備品, 鑛業權 기타 資産으로서 買入價額(消費稅제외)이 100만円 이상인 것을 말한다.(令 § 5)

(1) 課稅收入比率이 현저히 變動하는 경우

課稅事業者가 조정대상 固定資産의 課稅買入 등에 대한 消費稅額에 대하여 比例配分法에 따라 계산한 경우에 그 課稅收入比率이 이후 3년간 통산 課稅收入比率과 비교하여 현저히 증가 또는 감소할 때 다음의 「調整方法」에 따라 買入稅額을 증액 또는 감액한다. 이 조정조치는 조정대상 固定資産을 제3년도 課稅期間의 말일에 보유하고 있는 경우에 한하여 적용되므로 消却, 廢棄, 滅失, 讓渡 등으로 보유하지 않게 된 경우에는 적용하지 않는다. 단, 相續이나 合併에 의하여 사업을 승계하는 경우에는 조정조치가 적용된다.

① 通算課稅收入比率이 매입 등의 課稅期間의 課稅收入比率에 대하여 현저히 증가하는 경우에는 다음의 金額(加算金額)을 제3년도의 課稅期間 買入稅額 공제액에 가산한다. 「현저히 증가한 경우」라 함은 다음의 경우에 해당하는 때를 말한다.(令 § 53)

$$\textcircled{2} \frac{\text{通算課稅收入比率} - \text{買入年度の 課稅收入比率}}{\text{買入年度の 課稅收入比率}} \times 100\% \geq 50\%$$

9) 조정대상 기준세액이라 함은 제3년도의 과세기간의 말일에 보유하고 있는 조정대상 고정자산의 과세매입에 대한 소비세액을 말한다.

10) 통산과세수입비율이라 함은 3년간의 자산양도 등의 대가의 합계액(소비세제외)에 3년간의 과세자산양도 등의 대가의 합계액(소비세제외)의 비율을 말한다.

㉔ 通算課稅收入比率 - 買入年度の 課稅收入比率 $\geq 5\%$

加算金額 = (調整對象基準稅額⁹⁾ $\times$ 通算課稅收入比率¹⁰⁾ - (調整對象基準稅額 $\times$ 買入年度 課稅收入比率)

㉕ 通算課稅收入比率이 課稅期間의 課稅收入比率에 비하여 현저히 감소하는 경우에는 다음의 금액(減算金額)을 제3년도의 課稅期間의 買入稅額에서 공제한다. 「현저히 감소한 경우」라 함은 다음에 해당하는 경우를 말한다.

$$\text{㉖} \frac{\text{買入年度の 課稅收入比率} - \text{通算課稅收入比率}}{\text{買入年度の 課稅收入比率}} \times 100\% \geq 50\%$$

㉗ 買入年度の 課稅收入比率 - 通算課稅收入比率 $\geq 5\%$

또 공제되지 않는 금액이 있는 경우에는 그 금액을 제3년도의 消費稅額의 합계액에 가산한다.

(2) 課稅業務 專用에서 非課稅業務 專用으로 轉用된 경우

課稅事業者가 조정대상 固定資產을 과세업무용만으로 사용하고 공제하는 買入稅額을 개별대응방식에 따라 계산하던 것을 3년이내에 비과세업무용으로 용도변경한 때는 그 轉用時期에 따라 용도변경한 課稅期間의 다음의 買入稅額에서 공제한다. 또 공제하지 않는 금액이 있는 경우에는 용도변경한 課稅期間의 消費稅額에 가산한다.

① 매입후 1년이 경과한 날까지의 기간(1년이내)→이미 공제한 消費稅額 全額

② 위 ①의 기간 益日부터 1년을 경과한 날까지의 기간(2년이내)→既控除消費稅額의 3분의 2 相當額

③ 위 ②의 기간 益日부터 1년을 경과한 날까지의 기간(3년이내)→既控除消費稅額의 3분의 1 相當額

(3) 非業務專用으로 부터 課稅業務專用으로 轉用한 경우

課稅事業者가 조정대상 固定資產을 非課稅業務用만으로 사용하여 個別對應方式에 따라 控除稅額을 계산하던 것을 3년이내에 課稅業務用만

으로 사용변경한 때는 그 轉用時期에 따라 다음 消費稅額을 용도 변경한 課稅期間의 공제하는 買入稅額에 가산한다.

① 買入 등의 일로 부터 1년을 경과한 날까지의 기간(1년이내)→控除對象稅額全額

② 위 ①의 기간의 益日부터 1년을 경과한 날까지의 기간(2년이내)→控除對象稅額의 3분의 2 相當額

③ 위 ②의 기간 益日부터 1년을 경과한 날까지의 기간(3년이내)→控除對象稅額의 3분의 1 相當額

다. 在庫資産에 대한 稅額調整

免稅事業者가 課稅事業者로 되는 경우 또는 課稅事業者가 免稅事業者로 되는 경우에는 그 在庫資産에 대한 買入稅額 등을 조정한다.

(1) 免稅事業者가 課稅事業者로 되는 경우

免稅事業者가 課稅事業者로 되는 날의 전일의 在庫資産중 納稅義務가 면제되었던 기간중의 課稅買入 등이 있는 경우의 在庫資産에 대한 課稅買入 등의 세액은 課稅事業者로 된 課稅期間의 課稅買入 등의 세액으로 간주하여 공제하는 買入稅額 계산의 대상이 된다.(法 § 36 ①) 또 課稅事業者인 相續人 또는 合併法人이 免稅事業者인 被相續人 또는 被合併法人의 在庫資産을 承繼한 경우에도 조정할수 있다.(法 § 36 ③) 이러한 조정을 하는 경우에 在庫資産의 명세를 기재한 서류를 보존하고 있어야 한다.(法 § 36 ②, ④, 令 54 ③, ④, ⑤)

(2) 課稅事業者가 免稅事業者로 되는 경우

課稅事業者가 免稅事業者로 되는 기간의 직전 課稅期間에 매입한 在庫資産을 그 직전 課稅期間의 말일에 소유하고 있는 在庫資産에 대한 買入稅額은 그 직전 課稅期間의 買入稅額 계산의 기초가 되는 課稅買入 등의 세액에서 공제된다.(法 § 36 ⑤)

라. 賣出對價의 返還 등이 있는 경우

課稅事業者가 課稅資産의 讓渡後, 返品, 에누리, 割引에 따라 그 금액의 전부 또는 일부를 반환 또는 債券額에서 감액한 경우에는 그 消費稅額에서 返還 등의 금액에 대한 消費稅額의 합계액을 공제한다. 이 경우에 공제되지 않은 금액이 있는 경우에는 환급한다.

(1) 賣出對價의 返還 등에 대한 消費稅額의 計算

賣出對價의 返還 등에 대한 消費稅額은 賣出價額의 返還 등의 금액(消費稅額 포함)의 $\frac{3}{103}$ 상당액으로 한다.(法 § 38 ①) 또 사업자가 課稅資産의 讓渡 등과 非課稅資産의 讓渡 등을 행한 상대방에 대하여 일괄하여 換金한 경우에는 각각의 資産의 讓渡 등에 속한 부분의 환급액을 합리적으로 구분한다.

(2) 適用要件

賣出對價의 반환 등의 금액에 대한 消費稅額 공제를 받은 경우에는 장부에 賣出對價의 반환 등에 대한 상대방의 설명 또는 상호, 반환 년월일, 기타 내용 및 금액을 기록하고 확정신고후 7년간 보존할 것을 적용요건으로 한다.(法 § 38 ②)

마. 貸損에 따른 消費稅額控除

(1) 制度의 概要

課稅事業者가 課稅資産의 讓渡 등을 행한 후 상대방에 대한 賣出債權의 貸損이 발생한 경우에는 그 貸損이 발생한 날이 속하는 課稅期間의 消費稅額에서 영수할 수 없게된 消費稅額의 합계액을 공제할수 있다.(法 § 39 ①) 이러한 공제적용을 받은 경우에는 그 貸損事實을 증명하는 서류를 확정신고기한후 7년간 보존하여야 한다.(法 § 39 ②, 規 § 19)

(2) 貸損의 範圍

稅額控除對象이 되는 貸損의 범위는 다음과 같다.(法 § 39 ①, 令 § 59, 規 § 18)

① 會社更生法에 규정하는 更生計劃認可決定에 따라 債權拋棄가 있는 경우

② 和議法의 規定에 따른 和議 또는 破産法의 規定에 따른 強制和議의 인가결정에 따라 債權拋棄가 있는 경우

③ 商法規定에 의한 特別청산에 따른 協정의 인가에 따라 채권의 포기가 있는 경우

④ 商法規定에 의한 정리계획결정에 따라 채권의 포기가 있는 경우

⑤ 法令의 規定에 의한 정리절차에 의하지 않는 관계자의 협의 결정으로 채권의 포기가 있는 경우

⑥ 債權에 따른 債務者의 財産狀況, 支拂能力 등으로 보아 채무자가 채무의 전액 변제를 할수 없음이 밝혀진 경우

⑦ 債務者의 채무초과상태가 상당기간 계속하고 債務辨濟不能이 인정되는 경우에 그 채무자에 대하여 書面으로 債務의 免除를 한 때

⑧ 債務者에 대하여 다음 사실이 생긴 경우에 그 債務者에 대한 債權額으로 부터 備忘價額을 공제한 잔액을 貸損經理한 경우

㉠ 계속 거래한 債務者의 資産狀況, 支拂能力의 악화로 그 債務者와의 거래정지후 1년이상 경과한 경우

㉡ 事業者가 동일지역의 債務者에 대하여 가진 채권의 총액이 出張費 등 비용에도 미치지 못하는 경우로서 支拂督促에도 불구하고 辨濟하지 않는 경우 등

IX. 中小事業者に 대한 稅額控除特例

1. 簡易課稅制度¹¹⁾

가. 制度의 內容

가.簡易課稅制度라 함은 그 課稅期間에 있어서 課稅總收入額에 따라 공제하는 消費稅額을 계산하는 방법을 말한다. 구체적으로는 그 課稅期間에 있어서 「課稅總收入額에 따른 消費稅額」의 80% 상당액(都賣業을 주로 하는 사업자에 있어서는 90% 상당액)을 그 課稅期間에 있어서 공제하는 消費稅額의 합계액으로 본다.(法 § 37 ①) 따라서 실제의 課稅買入 등에 따른 消費稅額을 계산할 필요가 없고 課稅總收入額만으로 納付消費稅額을 산출할 수가 있다.

나. 適用上限額

간이과세제도의 적용상한액은 基準期間 課稅總收入額이 5억円에서 1991. 10. 1부터 4억円으로 인하 개정되었다.

다. 看做買入率

簡易課稅制度에 있어서 買入消費稅額으로 보는 금액은 그 課稅期間의 課稅標準額에 대한 消費稅額에 一定率(看做買入率)을 곱한 금액으로 계산하는 것이나 개정전에는 都賣業을 주로 하는 사업자는 90%, 기타 사업자는 80%로 되어 있던 것을, 課稅總收入額을 다음 4가지 사업으로 구분하여 각각 看做買入率을 적용하여 공제세액을 산출한다.(令 § 57)

11) 91. 10. 1 改正

제1종사업(都賣業)..... 90%

제2종사업(小賣業)..... 80%

제3종사업(製造業 등) 70%

제4종사업(其他事業)..... 60%

각종사업의 의의 및 취급은 다음과 같다.

(1) 第1種事業

① 제1종사업이라 함은 都賣業을 말한다. 都賣業이라 함은 다른 사람으로 부터 구입한 商品을 그 性質 및 形狀을 변경하지 않고 다른 사업자에게 판매하는 사업을 말한다.

② 제1종사업은 法 改正前에 「다른 사업자로 부터 구입한.....」이었던 것을 「다른 사람으로 부터 구입한.....」로 개정된 것 이외에는 종전 판정기준과 같다.

(2) 第2種事業

① 제2종사업이라 함은 小賣業을 말한다. 小賣業이라 함은 다른 사람으로 부터 구입한 상품을 그 性質 및 形狀을 변경하지 않고 판매하는 사업으로서 제1종사업이외의 것을 말한다. 따라서 다른 사람으로 구입한 상품을 그대로 消費者에게 판매하는 사업자가 小賣業에 해당하는 것이다.

② 飲料品小賣業者가 다른 사람으로 부터 구입한 식료품을 동일 점포에서 경미한 가공을 거쳐 판매하는 경우에도 제2종사업에 해당한다. 자동판매기로 음식료품 등을 판매하는 사업은 커피, 주스, 컵라면 등과 같이 자동판매기 중에서 제조행위가 수반되는 경우에도 제2종사업으로 본다.

(3) 第3種事業

① 제3종사업이라 함은 農業, 林業, 漁業, 鑛業, 建設業, 製造業(製造小賣業을 포함), 電氣業, 가스業, 水道業 등(製造業 등이라 한다)을 말한다. 제1종사업, 제2종사업에 해당하는 것 및 賃加工 기타 유사한

요금을 대가로 하는 서어비스의 제공을 제외한다.

② 제3종사업은 대략 日本標準産業分類의 대분류에 따른 분류기준에 따라 관정한다. 日本標準産業分類의 구분에는 製造業에 해당하는 사업인 경우에도 타인으로 부터 구입한 상품을 그 성질 및 형상을 변경하지 않고 판매하는 사업은 제1종사업 또는 제2종사업에 해당되고 賃加工 기타 이에 유사한 요금을 대가로 하는 서어비스제공사업은 제4종사업에 해당한다.

③ 賃加工 기타 이에 유사한 料金を 對價로 하는 서어비스의 제공이라 함은 대가로 하는 요금의 명칭에 불구하고, 타인의 원료 또는 재료 또는 제품 등에 가공 등을 가하여 그 대가로 수령하는 서어비스의 제공 또는 이에 유사한 서어비스의 제공을 말한다.

④ 製造小賣業은 日本標準産業分類上 小賣業으로 분류되나 소비세법상 제3종사업으로 분류한다. 예를 들면 ㉞ 양복 ㉟ 과자제조소매 ㊱ 빵제조소매 ㊲ 두부·어묵등 가공식품 제조도매 ㊳ 가구제조소매 ㊴ 건구 제조소매 ㊵ 돛자리(다다미) 등 제조소매

⑤ 다음의 사업은 제3종사업에 해당한다.

㉞ 자기의 재산으로 原材料 등을 구입하여 미리 예정된 지시조건에 따라 下請加工시켜 完成品을 판매하는 사업

㉟ 자기가 都給한 건설공사의 전부를 하청시키는 건설공사

㊱ 天然水를 채취하여 병 등에 넣어 사람의 飲用으로 판매하는 사업

(4) 第4種事業

① 제4종사업이라 함은 제1종, 제2종, 제3종 사업이외의 사업을 말한다. 제4종 사업에는 運輸, 通信業, 飲食業, 不動産業, 서어비스업 등이 해당된다.

② 음식업 등에 있어서 음식서어비스는 주문에 따라 出張하여 서어비스하는 경우를 포함한다. 또 음식점이 土産用으로 제조한 상품을 판

매하는 경우에는 제3종사업, 구입한 상품을 土産用으로 판매하는 경우에는 제1종 또는 제2종사업으로 본다.

라. 買入控除稅額의 計算

看倣買入率에 따른 공제세액의 계산방법은 다음과 같다.

① 그 課稅期間의 課稅標準額이 되는 消費稅額에 해당하는 看倣買入率을 곱한 금액이 買入控除稅額이 된다.(法 § 37 ①, 令 § 57 ①) 즉

買入控除稅額 = 課稅期間의 課稅標準額에 대한 消費稅額 × 看倣買入率
(제1종~제4종)

② 제1종부터 제4종까지의 사업중 2종류 이상의 사업을 겸하는 경우

㉠ 원칙적으로는 각 사업별 消費稅額에 해당 看倣買入率을 곱한 금액을 합계하여 계산한다.(令 § 57 ②)

㉡ 한 사업에 대한 課稅總收入額이 75% 이상을 점하는 경우의 特例로서 75% 이상을 점하는 사업의 看倣買入率을 전체 課稅總收入額에 대하여 적용할 수가 있다.

㉢ 2가지 사업에 따른 課稅總收入額이 75% 이상을 점하는 경우의 계산 特例로서, 3종류 이상의 사업을 경영하는 사업자의 課稅總收入額 중 특정 2종류의 사업의 課稅總收入額의 합계액이 75% 이상을 점할 때, 그 2종류의 사업중 낮은 룰의 看倣買入率을 당해 2종류 사업이외의 수입액에 적용할 수 있다.

㉣ 原則적인 計算方法(令 § 57 ②)과 特例에 의한 計算方法(令 § 57 ③)와의 적용관계

사업자가 제1종사업으로 부터 제4종사업중 2종류 이상의 사업을 하는 경우에 있어서 1종류의 사업에 대한 課稅總收入額의 占有比率이 75% 이상이거나 특정 2종류의 사업에 대한 課稅總收入額의 비율이 75% 이상인 경우에는 위의 원칙적인 계산방법 또는 特例에 의한 계산방법 중 사업자가 선택 적용할 수 있다.

㉔ 特例에 의한 計算方法(令 § 57 ③)의 適用關係

제1종사업으로 부터 제4종사업중 3종류 이상의 사업을 하는 경우에 1종류 사업의 課稅總收入額이 75% 이상이거나 위의 ㉒, ㉓에도 해당 되는 경우에는 해당 복수의 計算方法중 사업자가 선택 적용할수 있다.

마. 事業의 判定區分 및 區分記載方法

(1) 事業의 判定區分

① 사업의 구분은 원칙적으로 資產의 讓渡 등 별로 판정한다.예컨대 대형기계를 판매하고 동시에 설치료를 함께 수령하는 경우에 그 판매대금과 별도로 당해 설치료는 제4종사업에 해당한다.

② 제1종사업에서 4종사업중 2종류이상의 사업을 하는 사업자가 1사업에 따른 課稅總收入만을 구분하지 않는 경우에는 課稅總收入合計額에서 課稅總收入을 구분한 사업에 대한 課稅總收入額의 합계액을 공제한 잔액을 구분하지 않는 사업의 수입액으로 취급한다.

(2) 事業의 區分記載方法

각 課稅資產의 讓渡時 사업의 종류로 구분하는 방법은 다음과 같다.

① 帳簿에 事業의 種類를 記載하는 方法

② 거래의 원시증표인 納品書, 請求書, 賣出錢票 등에 사업의 종류를 기재하는 방법

③ 판매상품 등의 품번 등이 새겨져 있는 경우에는 그에 의하여 구분하는 방법

바. 事業者가 課稅總收入額을 事業의 種類別로 區分하지 않는 경우의 취급

제1종에서 4종까지의 사업중 2종류 이상의 사업을 겸영하는 사업자가 당해 課稅期間중에 행한 課稅資產의 讓渡 등을 사업종류별로 구분하지

않은 경우에는 그 구분하지 않은 課稅資産의 讓渡 등에 대하여 2종류 이상의 사업중 최저의 看倣買入率로 買入控除稅額을 계산한다.(令 § 57 ④) 課稅資産의 讓渡 등을 사업의 종류별로 구분하지 않는 경우에는 다음과 같이 취급한다.

① 제1종사업과 제2종사업을 겸영하는 사업자가 구분하지 않는 경우

② 제1종, 제2종, 제3종사업을 겸영하는 자가 구분하지 않는 경우에는 전체를 제3종사업으로 본다.(令 § 57 ④ 二)

③ 제4종사업과 이외의 사업을 겸영하는 사업자가 구분하지 않는 경우에는 전체를 제4종사업으로 본다.(令 § 57 ④ 三)

2. 限界控除制度¹²⁾

가. 制度의 內容

限界控除制度라 함은 課稅期間에 있어서 課稅總收入額이 5천만円 미만의 과세사업자에 대하여 課稅總收入額에 따라 납부할 消費稅額의 전부 또는 일부를 감액하는 제도를 말한다. 簡易課稅制度를 선택한 사업자에 대하여도 그 課稅期間에 있어서 課稅總收入額이 5천만円 미만인 경우에는 限界控除制度가 적용된다.(通 11-7-2)

限界控除制度의 適用上限線이 종전 6천만円에서 5천만円으로 인하되었다.(法 § 40 ①)

나. 限界控除額의 計算

限界控除稅額의 計算방법은 다음과 같다.

12) 91. 10. 1 改正

13) 과세총수입액이 3,000만円 미만인 경우에는 3,000만円으로 계산한다.

$$\text{限界控除稅額} = \text{本래 納付할 稅額} \times \frac{5,000\text{만円} - \text{課稅總收入額}}{2,000\text{만円}}$$

$$\text{納付稅額} = \text{本래 納付할 稅額} \times \frac{\text{課稅總收入額}^{13)} - 3,000\text{만円}}{2,000\text{만円}}$$

課稅期間이 1년미만인 사업자의 경우에는 위의 5,000만円, 3,000만円, 2,000만円을 각각 12로 나누어 課稅期間의 월수로 곱한 금액으로 한다.
(法 § 40 ③)

다. 限界控除制度에 대한 經過措置

개정후 限界控除制度는 시행일 이후 개시하는 課稅期間부터 적용한다. 단, 시행일 전에 개시한 課稅期間에 대하여는 개정전의 限界控除制度를 적용한다.(法 附則 § 14)

X. 申告 및 納付

1. 國內去來에 대한 申告 및 納付

가. 確定申告

課稅事業者는 課稅期間마다 그 課稅期間 말일의 익일로 부터 2개월 이내에 관할세무서장에게 確定申告書を 제출하고 消費稅額을 납부하여야 한다.(法 § 45 ①, 49) 단, 讓渡實績이 없고 納付稅額이 없는 경우에는 신고 할 필요가 없다.(法 § 45 ① 但書) 확정신고서 제출기한 및 납부기한이 위와 같이 기간종료후 2개월이내로 되어 있으나, 1993년까지 개인사업자의 確定申告에 대하여는 제출기한 및 납부기한을 익년 3월 말일 까지로 한다.(措法 § 86의 5 ①)

(1) 確定申告書の 記載事項

① 確定申告書の 記載事項은 다음과 같다.(法 § 45 ①) 課稅資産의 讓渡 등에 대한 課稅標準額의 合計額, 단 수출거래 등의 消費稅가 면제된 課稅資産의 讓渡 등에 대하여는 기재할 필요가 없다.

② 課稅標準額에 대한 消費稅額

課稅期間중 課稅總收入額의 合計額(消費稅 除外)에 세율 3%, 6%를 곱하여 계산한 금액이 納付稅額計算의 기초가 된다. 단, 課稅資産의 讓渡 등에 대한 결재상 받을 금액을 課稅資産讓渡 등에 대가(消費稅 除外)와 消費稅額을 구분하여 영수한 경우에 있어서 1円 미만의 단수의 처리방법은 切捨·切上·四捨五入중 임의처리할 수 있다.(規 § 22 ①)

③ 買入控除消費稅額, 수입대가의 반환 등의 금액에 대한 消費稅額, 貨損에 대한 消費稅額 및 限界控除稅額의 合計

④ 消費稅額을 控除한 殘額 또는 控除不足額

⑤ 中間申告를 한 경우에는 그 잔액에서 中間納付額을 공제한 잔액

또는 控除不足額을 더한 金額이며 控除不足額이 생긴 때에는 還給한다.(法 § 52, 53)

(2) 相續 등의 경우의 申告書 提出期限 및 納付期限

① 確定申告書を 제출하여야 할 個人사업자가 그 課稅期間 말일의 익일 부터 신고기한까지 사이에 신고서를 제출하지 아니하고 사망한 경우에 그 相續人은 相續開始가 있는 것을 안 날의 익일부터 4개월이 내에 신고납부할 수 있다.(法 § 45 ②, 49, 令 § 63)

② 個人事業者가 課稅期間의 중도에 사망한 경우에 그 相續人은 相續開始가 있는 것을 안날의 익일부터 4개월이내에 申告納付할 수 있다.(法 § 45 ③, 49, 令 § 63)

③ 清算중의 法人의 殘餘財産이 확정된 경우에는 殘餘財産의 確定일의 익일부터 1개월이내에 申告納付할 수 있다.(法 § 45 ④, 49)

나. 中間申告制度

直前課稅期間의 年稅額이 5백만円을 초과하는 사업자는 년3회 中間申告를 하고 각각 前課稅期間의 年稅額의 각 4분의 1을 납부한다.(法 § 42, 48)

또 直前課稅期間의 年稅額이 60만円을 초과하고 5백만円 이하인 사업자는 년1회 中間申告를 하고 60만円 이하의 사업자는 中間申告를 할 필요가 없다.(法 § 42, 48)

(1) 直前課稅期間의 年稅額이 5백만円을 超過하는 경우

直前課稅期間의 確定消費稅額을 기초로 계산한 3개월 상당분의 세액이 125만円(年稅額 5백만円)을 超過하는 경우에는 다음과 같이 中間申告·納付를 하여야 한다.(法 § 42 ①, ④, ⑥)

① 당해 課稅期間開始日 이후 3월을 경과한 날의 전일까지 확정된 直前課稅期間 消費稅額의 3월상당분의 세액이 125만円을 초과하는 경

우에는 당해 3월상당분의 세액에 따라 3월이 경과한 날로 부터 2월이내에 中間申告·納付한다.(法 § 42 ①)

② 당해 課稅期間開始日 이후 6월을 경과한 날의 전일까지 확정된 直前課稅期間 消費稅額의 3월상당분의 세액이 125만円을 초과하는 경우에는 그 3월상당분의 세액에 대하여 그 6월을 경과한 날로 부터 2월 이내에 中間申告·納付한다.(法 § 42 ④)

③ 당해 課稅期間開始日 이후 9월을 경과한 날의 전일까지 확정된 直前課稅期間의 消費稅額의 3월상당분의 세액이 125만円을 초과하는 경우에는 당해 3월상당분의 세액에 대하여 그 6월을 경과한 날로 부터 2월 이내에 中間申告·納付한다.(法 § 42 ⑥)

(2) 直前課稅期間의 年稅額이 60만円을 超過하고 5백만円 이하인 경우 당해 課稅期間開始日 이후 6월을 경과한 날의 전일까지 확정된 直前課稅期間의 消費稅額을 기초로 계산한 6월상당분의 세액이 30만円(年稅額 60만円)을 초과하고 250만円(年稅額 5백만円)인 경우에는 그 6월상당분의 세액을 6월이 경과한 날로 부터 2월 이내에 申告·納付한다.(法 § 42 ⑧)

(3) 直前課稅期間의 年稅額이 60만円이하인 경우

年間申告納付義務가 없다.(法 § 42 ⑧)

(4) 假決算을 행한 경우의 中間申告

中間申告書を 제출하여야 할 사업자가 그 課稅期間 개시이후 3개월 또는 6개월간을 한 課稅期間으로 하여 假決算을 한 경우에는 그 금액에 따라 中間申告·納付를 할수 있다.(法 § 43)

(5) 中間申告書 제출이 없는 경우의 특례

中間申告書を 제출하여야 할 사업자가 中間申告書を 제출기한까지 제출하지 않은 경우에는, 直前課稅期間의 確定消費稅額을 기초로 하여 中間申告書の 제출이 있는 것으로 본다.(法 § 44)

다. 還給申告

課稅事業者는 確定申告義務가 없는 경우에도, 각종 稅額控除額 또는 中間納付額에 따른 控除不足額이 있는 때에는 申告書を 제출하여 控除不足額의 還給을 받을 수 있다.(法 § 46)

2. 輸入去來에 대한 申告納付

課稅貨物を 保稅地域으로 부터 引取할 때까지 關稅稅關장에게 신고서를 제출하고 消費稅를 納付하여야 한다.(法 § 47, 50) 申告書에는 申告納稅方式이 적용되는 課稅貨物에 대하여는 課稅標準 및 消費稅額 등을 賦課課稅方式이 적용되는 課稅貨物(携帶品, 別送品, 郵便物 등)에 대하여는 課稅標準額 등을 기재한다. 또 실무적으로는 이 신고서를 수입신고서에 付記하는 방법에 의한다. 담보제공조건에 의하여 최장 3개월간 納付延長이 인정된다.

XI. 申告 및 納稅地

1. 國內去來時の 納稅地

納稅義務者が 세무서장에게 申告·納付·異議申請 등을 하거나 세무서장이 납세의무자에게 更正·賦課·滯納處分 등을 할수 있다고 관정되는 장소가 納稅地이다.

(1) 個人事業者의 納稅地

- ① 국내에 주소를 둔 경우에는 그 住所地
- ② 국내에 주소가 없고 거소를 둔 경우에는 그 居所地
- ③ 국내에 주소나 거소가 없고 事務所 등을 둔 경우에는 그 事務所 등의 所在地 단, 所得稅 納稅地에 대하여 住所 및 居所를 가진 개인사업자가 居所地를 納稅地로 선택하거나, 주소 또는 居所외에 事務所 등을 가진 개인사업자가 事務所 등의 所在地를 納稅地로 선택한 경우에는 消費稅의 納稅地도 그 선택한 居所地 또는 事務所 등의 所在地로 한다.(法 § 20, 21)

(2) 法人의 納稅地

法人의 納稅地는 다음과 같다.(法 § 22)

- ① 國內法人은 本店 또는 주된 事務所의 所住地
- ② 外國法人으로서 국내에 事務所 등을 가진 법인의 경우에는 그 事務所 등의 所在地
- ③ 人格없는 社團 등의 本店 또는 주된 事務所의 所在地는 다음과 같다.(通 2-2-1

㉔ 定款·寄附行爲·規則·規約 등에 本店 또는 주된 事務所의 所在地를 정한 경우에는 그 所在地

㉕ 위 ㉔이외의 경우에는 그 사업의 本據로서 대표자 또는 관리인이 駐在하고 그 업무를 기획하는 장소. 또 非居住者 外國法人으로서

국내에 事務所 등을 갖지 않은 경우의 納稅地는 所得稅, 法人稅에 준하여 정한다.(令 § 42, 43)

(3) 納稅地の 指定

위와 같이 정하는 納稅地가 그 사업자가 행하는 자산의 양도 등의 상황으로 비추어 부적당하다고 인정되는 경우에는 관할 國稅局長(우리나라의 地方國稅廳長 해당) 또는 國稅廳長官(우리나라의 國稅廳長 해당)은 納稅地를 지정할수 있다.(法 § 23, 令 § 44)

(4) 納稅地 移動時の 申告

納稅地가 이동된 경우에는 지체없이 이동전과 이동후의 管轄稅務署長에게 納稅地 이동사실을 申告하여야 한다.(法 § 25, 規 § 14)

2. 保稅地域에서 引取되는 課稅貨物에 대한 納稅地

保稅地域에서 引取되는 外國貨物에 대한 納稅地는 그 保稅地域 所在地이다.(法 § 26) 따라서 外國貨物去來에 대한 納稅地를 국내거래 納稅地와 동일하게 볼수는 없다.

XII. 申請書 提出과 帳簿記載

1. 申請書 등의 提出

가. 申請을 要하는 경우

申請을 要하는 경우는 다음과 같다.

- ① 基準期間의 課稅總收入이 3천만円을 초과하게 된 때
- ② 基準期間에 있어서 課稅總收入이 3천만円 '이하로 된 때
- ③ 免稅事業者가 課稅事業者로 전환코자 할 때
- ④ 課稅事業者가 選擇한 事業者가 免稅事業者로 전환코자 할 때
- ⑤ 簡易課稅制度를 選擇하고자 할 때
- ⑥ 簡易課稅制度의 適用을 포기하고자 할 때
- ⑦ 課稅期間의 短縮을 選擇하고자 할 때
- ⑧ 課稅期間의 短縮適用을 받지 않고자 할 때
- ⑨ 事業者의 閉業·死亡·合併·納稅地移動時 등
- ⑩ 個別對應方式에 따른 課稅買入에 속하는 控除稅額의 계산시 승인을 받아 課稅收入比率에 준하는 比率을 적용하던 事業者가 그 比率을 사용하지 않고자 하는 때

나. 承認을 要하는 경우

承認을 요하는 경우는 다음과 같다.

- ① 個別對應方式에 따라 課稅買入稅額의 控除計算時, 課稅收入比率 대신에 課稅收入比率에 준하는 비율을 사용할 때는 管轄稅務署長의 승인을 받아야 한다.
- ② 外國貨物에 대한 消費稅額의 納期延長時는 소관 세관장의 승인을

받아야 한다.

③ 許可를 요하는 경우 輸出物品販賣場을 개설하고자 할 때는 소관 세무서장의 허가를 받아야 한다.

2. 帳簿의 作成

가. 帳簿의 作成

課稅事業者는 帳簿를 비치하여 거래가 있는 年月日, 去來의 內容, 去來金額, 去來相對方의 姓名 또는 商號 등을 명확히 기재하고 帳簿閉鎖日이 속하는 課稅期間 말일의 다음날 부터 2개월을 경과한 날부터 7년간 納稅地 등에 보존하여야 한다.(法 § 58, 令 § 71 ②, ③) 帳簿의 保存方法으로서 원칙으로 現物(帳簿와 錢票類)상태로 보존하여야 하는 것이나 7년간중 최후의 2년간은 일정요건을 갖춘 마이크로 필름에 의한 보존도 인정된다.(令 § 71 ③, 昭 63. 12, 大藏省告示 187) 帳簿는 위의 記載事項을 충족하는 것이면 商業帳簿이거나 所得稅와 法人稅에 대한 장부서류로서도 관계없다.(通 15-3-1) 또, 小賣業, 飲食店業, 寫眞業 및 旅行業 등을 경영하는 사업자는 기재사항중 「資産讓渡 등의 相對方의 姓名 또는 商號」 및 「收入金の 返還 등에 대한 相對方의 姓名 또는 商號」 등의 기재를 생략할수 있다.(令 § 49 ③, 規 § 27 ②)

나. 記載事項

帳簿에 記載하여야 할 사항은 다음과 같다.(規 § 27) 小賣業 기타 이에 준하는 사업으로서 불특정다수인에게 資産讓渡를 행하는 사업자의 現金收入에 속하는 資産讓渡 등에 대하여는 課稅資産의 讓渡 등과 기타 資産의 讓渡 등을 구분하여 매일의 現金收入總額으로 기재할수 있

다.(規 § 27 ③)

(1) 資産讓渡 등에 관한 事項

- ① 資産讓渡 등의 상대방의 姓名 또는 商號
- ② 資産讓渡 등을 한 年月日
- ③ 資産讓渡 등에 속하는 資産 또는 서어비스의 내용
- ④ 消費稅 包含價額

(2) 收入金(賣出)의 返還해준 경우 등에 대한 事項

- ① 收入對價의 返還 등을 받은 자의 姓名 또는 商號
- ② 返還 등의 年月日
- ③ 返還 등의 內容
- ④ 返還한 金額

(3) 買入對價의 返還을 받은 경우 등에 대한 事項

- ① 買入對價의 返還 등을 해준 자의 姓名 또는 商號
- ② 返還을 받은 年月日
- ③ 返還 등의 內容
- ④ 返還받은 金額

簡易課稅特例의 적용을 받은 사업자는 기록을 생략할수가 있다.(規 §

27 ④)

(4) 消費稅額의 還給을 받은 課稅貨物에 대한 事項

- ① 保稅地域을 관할하는 稅關
- ② 還給을 받은 年月日
- ③ 課稅貨物의 內容
- ④ 還給을 받은 金額

簡易課稅特例適用을 받은 사업자는 기록을 생략할수가 있다.(規 §

27 ④)

(5) 貸損에 대한 事項

- ① 貸損된 相對方의 姓名 또는 商號

② 貸損年月日

③ 貸損債券의 内容

④ 貸損金額

ⅩⅡ. 國家·地方公共團體 등에 대한 特例

1. 事業單位의 特例

國家 또는 地方公共團體의 一般會計 또는 特別會計에 속하는 업무로서의 사업에 대하여는 法人事業으로 본다.(法 § 60 ①) 전적으로 特別會計를 설정한 國家 또는 地方自治團體의 一般會計에 대한 資産의 讓渡 등을 행하는 特別會計(物品調達特別會計, 自動車集中管理特別會計)에 속하는 사업은 一般會計에 속하는 업무의 사업으로 본다.(法 § 60 ①, 令 § 71 ①)

2. 讓渡 등 時期의 特例

國家 또는 地方公共團體가 행하는 資産의 讓渡 등 課稅買入 및 課稅貨物의 保稅地域으로 부터의 引取는 國家 또는 地方公共團體의 회계처리에 관한 법령의 규정에 따라 그 資産讓渡 등의 대가를 수납하는 會計年度 및 그 課稅買入 및 課稅貨物의 保稅地域으로 부터 引取費用을 지불하는 회계년도의 말일에 행하여 진 것으로 본다.(法 § 60 ②, 令 § 73) 또 公共法人 등(法 別表 第三에 掲記한 法人)중 法令에 정하여진 會計處理方法이 國家 또는 地方公共團體의 會計處理方法에 준하는 것으로서 大藏大臣의 승인을 받은 때는 資産의 讓渡 등과 課稅買入 등의 시기에 있어 特例가 인정된다.(法 § 60 ③, 令 § 74 ①)

3. 買入稅控除의 特例

國家 또는 地方公共團體(特別會計事業에 한한다) 公共法人 또는 人格없는 社團 등의 매입에 속하는 消費稅額으로서 공제되는 세액의 합

계약은 원칙적인 방법에 따라 계산하는 것이나 特定收入의 비율이 5%를 초과하는 경우에는 그 계산된 買入消費稅額에서 特定收入에 속하는 課稅買入稅額을 공제한 것으로 한다.(法 § 60 ④, 令 § 75 ③) 또 공제할 수 없는 금액이 있는 때는 수입에 속하는 消費稅額으로 본다.(法 § 60 ⑤) 단 簡易課稅制度의 적용을 받은 경우에는 조정계산을 행할 필요가 없다.(法 § 60 ④)

가. 特定收入

特定收入이라 함은 資產讓渡 등의 대가 이외의 수입으로서 다음의 것 이외의 것을 말한다.

① 借入金 및 債券의 발행에 속하는 수입으로서 法令으로 그 返濟 또는 償還을 위한 補助金·負擔金·기타 이에 유사한 것의 교부를 받을 것을 규정하고 있는 이외의 것(借入金 등)

② 出資金

③ 預金 또는 貯金

④ 貸與回收金

⑤ 返還金 및 還給金

⑥ 法令 또는 교부요강 등에 따라 다음에 掲記하는 支出이외의 支出(特定支出)을 위하여서만 사용되는 收入

㉞ 課稅買入에 대한 支給對價額의 支出

㉟ 課稅貨物의 引取價額支出

㊱ 借入金 등의 返濟金 또는 償還金支出

⑦ 國家 또는 地方公共團體가 합리적인 방법에 따라 資產의 讓渡 등 대가 이외의 사용처를 문서로서 밝히고, 특정지출을 위하여서만 사용키로 하는 수입 예를 들면 租稅, 補助金, 交付金, 타 회계로 부터의 轉入金, 會費 및 喜捨金 등이 特定收入에 해당된다. 또 借入金 등에 대한

채무의 전부 또는 일부의 면제가 있는 경우에 그 면제에 대한 채무의 액은 特定收入으로 된다.(令 § 75 ②)

나. 特定收入에 대한 買入稅計算

원칙적 방법에 따라 계산된 買入消費稅額의 합계액에서 공제하여야 할 特定收入에 대한 課稅買入 등의 세액은 다음과 같이 계산한다.(令 § 75 ④)

(1) 課稅收入比率이 95% 이상인 경우

① 特定收入중 法令 등에 課稅買入에 대한 지급대가의 액 또는 課稅貨物의 引取價額에 대한 지출에만 사용하기로 한 부분의 $\frac{3}{103}$ 상당액

② 원칙적인 방법에 따라 계산한 경우에 공제되는 買入消費稅額의 合計額－위의 ①×調整比率

調整比率이라 함은 그 課稅期間에 있어서 資産의 讓渡 등 對價의 額의 合計額에 그 課稅期間중 課稅買入 등에 대한 特定收入이외의 特定收入의 합계액을 가산한 금액중에 그 課稅買入 등에 속하는 特定收入이외의 特定收入의 합계액의 점하는 비율을 말한다.

또 위 ②의 課稅買入등의 세액에서 ①의 금액을 공제하여 공제되지 않는 경우에는 ①의 금액에서 공제되지 않는 금액에 調整比率를 곱하여 계산한 금액을 공제한 금액으로 한다.

(2) 買入에 대한 消費稅額을 個別對應方式에 따라 계산한 경우에는 다음 금액의 합계액으로 한다.

① 그 課稅期間의 特定收入중 法令 등에 課稅資産讓渡 등에만 대응하는 課稅買入에 대한 支拂對價 또는 課稅資産讓渡 등에만 대응하는 課稅貨物의 引取價額에 대한 지출에만 사용하도록 한 부분의 합계액의

$\frac{3}{103}$ 상당액

② 그 課稅期間의 特定收入중 法令 등으로 課稅資産讓渡 등과 기타 資産의 讓渡 등에 공통하여 대응하는 課稅買入에 대한 지불대가액 또는 그 공통에 대응하는 課稅貨物의 引取價額에 속한 지출에만 사용하도록 한 부분의 합계액의 $\frac{3}{103}$ 상당액에 課稅收入 비율을 곱하여 계산한 금액

③ 그 課稅期間의 課稅買入 등의 세액에서 위의 ①과 ②의 합계액을 공제한 잔액에 그 課稅期間의 調整比率을 곱하여 계산한 금액
또 그 課稅期間의 課稅買入 등의 세액에서 ① ②의 합계액을 공제할 수 없는 금액이 있는 때는, ①, ②의 합계액에서 그 공제되지 않는 금액에 調整比率을 곱하여 계산한 금액을 공제한 금액으로 한다.

(3) 買入에 대한 消費稅額을 一括比例配分方式에 따라 계산하는 경우에는 다음의 합계액을 한다.

① 課稅期間중 課稅買入 등에 대한 特定收入의 합계액의 $\frac{3}{103}$ 상당액에 課稅收入比率을 곱하여 계산한 금액

② 課稅期間의 課稅買入 등 세액에서 위 ①의 금액을 공제한 잔액에 調整比率을 곱하여 계산한 금액. 또 課稅期間의 課稅買入 등의 세액에서 ①의 금액을 공제하여 공제되지 않은 금액이 있는 경우에는 ①의 금액에서 그 공제되지 않는 금액에 調整比率을 곱하여 계산한 금액을 공제한 금액으로 한다.

4. 國家 또는 地方公共團體의 一般會計의 特例

國家 또는 地方公共團體가 一般會計業務로서 행한 사업에 대하여 收入(賣出)에 대한 消費稅額에서 공제되는 消費稅額의 합계액은 수입에 대한 消費稅額과 동액으로 보아(法 § 60 ⑥) 확정신고를 할 필요가 없다.(法 § 60 ⑦)

5. 國家 또는 地方公共團體의 申告期限 特例

國家 또는 地方公共團體의 特別會計 또는 公共法人 등 중 특별한 사정이 있어 大藏大臣의 승인을 받은 경우의 中間申告書 및 確定申告書 提出期限(납부기한 포함)은 課稅期間의 말일의 翌日 부터 다음 기한내로 한다.(令 § 76)

- ① 國家……5개월
- ② 地方公共團體……6개월
- ③ 地方公營企業法 제30조 제1항 규정의 地方公共團體의 經營企業……3개월
- ④ 公共法人 등으로서 大藏大臣의 승인을 받은 法人…6개월이내로서 大藏大臣承認期間

XIV. 會計處理

1. 會計處理方法

우리나라는 稅除外方式으로 會計處理하도록 되어 있으나 일본의 경우에는 稅包含 또는 稅除外方式이 모두 인정된다.

가. 稅包含 經理方法

(1) 特徵

收入(賣出) 또는 買入에 대한 消費稅額은 收入金額, 資産의 取得價額 또는 서어비스의 제공대가에 포함되어 있기 때문에 企業의 損益은 消費稅額에 따라 영향을 받으나 稅除外 계산의 절차가 생략된다.

(2) 收入(賣出)에 대한 消費稅額

賣出額에 포함되어 수입으로서 계산된다.

(3) 買入에 대한 消費稅額

買入金額, 資産의 取得價額 또는 서어비스 제공대가액으로 한다.

(4) 納付稅額

租稅公課로서 損金(必要經費)에 算入한다.

(5) 還給稅額

雜收入으로서 益金(收入金額)에 算入한다.

나. 稅除外 經理方法

(1) 特徵

賣出 또는 買入에 대한 消費稅額은 「假支給消費稅」로 하여 기업을 통하여 통과만 되는 세금이기 때문에 기업의 損益에는 영향이 없다. 통상

거래액에서 稅除外節次를 거친다.

(2) 收入(賣出)에 대한 消費稅額

假受消費稅로 한다.

(3) 買入에 대한 消費稅額

假支給消費稅로 한다.

(4) 納付稅額

假受消費稅에서 假支給消費稅를 공제한 금액을 지출하며 損益에는 관계가 없다.

(5) 還給稅額

假支給消費稅로 부터 假受消費稅를 공제한 금액의 입금으로 損益에는 관계가 없다.

2. 控除對象外 消費稅額의 取扱

가. 買入金額 또는 資産에 속하는 것

① 假支給消費稅額을 控除對象消費稅額과 控除對象除外消費稅額으로 구분하고 控除對象消費稅額에 대하여는 假受消費稅額에서 공제한다.

② 控除對象除外消費稅額에 대하여는 다음 방식중에 선택한다.

㉠ 買入金額 또는 資産의 取得金額에 포함 計上한다.

㉡ 資産의 取得價額에 포함되지 않는 것에 대하여는 移延消費稅額으로 하여 損金經理를 요건으로 5년간 이상 償却을 통하여 損金の 액에 算入한다.

③ 다음의 경우에는 一時損金(必要經費)으로 할수 있다.

㉢ 그 課稅期間의 課稅收入(賣出)比率이 80% 이상인 경우의 控除對象除外消費稅額

㉣ 固定資産 등(在庫資産 除外)으로서 20만円 미만의 控除對象除外

消費稅額(개개의 資産別로 관정한다)

㊤ 在庫資産에 대한 控除對象除外消費稅額

나. 經費에 속하는 것

① 假支給消費稅額을 控除對象消費稅額과 控除對象除外消費稅額으로 구분하고 控除對象消費稅額에 대하여는 假受消費稅額에서 공제한다.

② 控除對象除外消費稅額에 대하여는 一時損金(必要經費)로 처리할 수 있다. 단 法人의 경우 交際費에 대한 것은 支出交際費額에 포함하여 交際費課稅의 대상으로 된다.

XV. 附 帶 稅

附帶稅는 本稅이 외에 부수하여 課하는 것으로서 納付遲延의 利子로서의 延滯稅, 租稅秩序違反에 대한 벌칙적인 의미의 加算稅가 있다.

1. 延滯稅

法定期限까지의 納稅額을 納付하지 않은 경우에 納期益日부터 納付日까지의 기간에 따라 년 14.6%의 比率로 課해진다. 단, 納期限의 益日부터 2개월까지는 년 7.3%로 한다.(通則法 § 60) 또 本稅가 1만円미만의 경우에는 延滯稅가 없다.(通則法 § 118)

2. 過少申告加算稅

稅務署가 更正하거나 修正申告를 한 경우에는 증가되는 差額의 10%에 상당하는 금액을 過少申告加算稅로 賦課한다.(通則法 § 65 ①) 단, 증가되는 세액이 당초 申告額과 50만円중 많은 금액을 초과하는 금액에 5%를 곱한 금액을 다시 加算한다.(通則法 § 65 ②) 또 納稅者側에 正當한 사유가 있다고 인정되는 경우에는 위의 증가세액에서 제외된다.(通則法 § 65 ④) 또 조사가 있을 것을 미리 알고 수정신고한 경우가 아니면 過少申告加算稅는 賦課하지 않는다.(通則法 § 65 ⑤)

3. 無申告加算稅

申告期限後 신고한 경우나 기한내 신고를 하지 아니하여 결정을 받은 경우에는 本稅에 15%를 곱한 금액의 無申告加算稅를 賦課한다.(通則法 § 66 ①) 단, 無申告에 대하여 正當한 이유가 있다고 인정되는 경

우에는 無申告加算稅를 免除한다.(通則法 § 66 ①) 또 租稅에 의하여 更正 또는 決定이 있을 것을 미리 안 경우가 아닌 때에는 5%를 輕減한다.(通則法 § 66 ③)

4. 重加算稅

過少申告加算稅가 賦課된 경우에 課稅標準이나 稅額計算에 기초가 되는 사실을 隱蔽 또는 假裝하여 納稅申告書を 제출한 경우에는 過少申告加算稅 대신에 隱蔽 또는 假裝한 부분으로 증가되는 稅額에 35%를 곱한 重加算稅를 賦課한다.(通則法 § 68 ①) 無申告加算稅가 課해지는 경우에 課稅標準이나 稅額의 기초가 되는 사실을 隱蔽 또는 假裝하여 法定申告期限까지 納稅申告書を 제출하지 않고 法定申告期限後에 申告書を 제출한 경우에는 無申告加算稅 대신에 隱蔽 또는 假裝한 부분에 대하여 증가된 稅額의 40%를 重加算稅로 賦課한다.(通則法 § 68 ②)

XV. 日本消費稅制度 導入背景과 制度의 特徵

1. 消費稅 導入背景과 經緯

가. 日本國의 消費稅 導入實施

일본도 1989. 4. 1 消費稅¹⁴⁾가 실시되므로써 個別消費稅體系에서 그들이 말하는 소위 大形間接稅인 一般消費稅體系로 전환되었다. 그러나 세계 전체적 導入趨勢로 보아서는 다음〈法-3〉의 一覽表와 같이 導入時期가 늦은 편이다.

나. 消費稅 導入背景과 經緯

일본의 새로운 消費稅制度의 실시는 總理部 輿論調査에서 종래 국가에 대한 국민의 要望事項중 物價對策 등이 가장 큰 문제로提起되었으나 1980년대 후반 국민의 租稅問題가 가장 큰 문제로 부각 될 만큼 국민의 가장 큰 관심과 반대여론속에 消費稅法이 성립되었었다. 그러나 당초의 이러한 반대에도 불구하고 실시후 곧 정착된 消費稅法制度의 내용은 租稅制度史研究에도 좋은 자료가 되었다고 생각한다.

사실 일본의 一般消費稅制度의 導入 및 實施는 다른 여러나라에 비하여 늦은 것이나 이에 대한 논의는 오랜 것이었다. 즉 이를 살펴보면,

① 1949년 Shoup의 권고에 따라 附加價値稅가 입법화되었으나 실시되지 못하였음¹⁵⁾

② 1953년 一般消費稅가 立案된 적이 있음

14) ① 消費稅法 § 70, 同附則 § 67

② 消費稅法 施行令 § 78, 同附則 § 22

③ 消費稅法 施行規則 § 31, 同附則 § 15

15) 水野忠恒, 消費稅の制度と理論, 東京:弘文堂, 平成元年 12, p. 10

〈表-3〉 附加價值稅(一般消費稅) 採用國 一覽¹⁶⁾

OECD諸國 (18個國)		中南美 (16個國)	
핀란드	(1964. 1)	브라질	(1967. 1)
덴마크	(1967. 7)	우루과이	(1968. 1)
프랑스	(1968. 1)	에콰도르	(1970. 7)
西獨	(1968. 1)	볼리비아	(1973. 10)
네델란드	(1969. 1)	아젤틴	(1975. 1)
스웨덴	(1969. 1)	콜롬비아	(1975. 1)
노르웨이	(1970. 1)	니카라과	(1975. 1)
룩셈부르크	(1970. 1)	코스타리카	(1975. 1)
벨기에	(1971. 1)	칠레	(1975. 3)
아일랜드	(1972. 1)	혼두라스	(1976. 1)
이탈리아	(1973. 1)	페루	(1976. 7)
오스트리아	(1973. 1)	파나마	(1977. 3)
영국	(1973. 4)	멕시코	(1980. 1)
터어키	(1985. 1)	과테말라	
포르투갈	(1986. 1)	하이티	
스페인	(1986. 1)	도미니카共和國	
뉴질랜드	(1986. 10)		
그리스	(1987. 1)		
아시아 (5個國)		아프리카 (4個國)	
이스라엘	(1976. 7)	코트지보아르	(1960. 1)
한국	(1977. 7)	세네갈	(1961. 3)
인도네시아	(1985. 4)	모로코	(1962. 1)
臺灣	(1986. 4)	아다카스칼	(1969. 1)
日本	(1989. 4)	合 計	43個國

③ 1961년 政府稅制調査會에서는 導入이 時機尙早라는 결론

④ 1971년 政府稅制調査會에서는 一般消費稅의 導入에 대하여 檢討

16) 日本自民黨調査會, 稅制改革 Q & A, 1987. 1. 20, p. 155

할 필요가 있다는 결론

⑤ 1977년 一般消費稅의 기본적인 구조가 提示되었으나 2년후의 選舉를 意識하여 衆議院과 參議院의 논의에서 ‘財政의 正常化는 「一般消費稅(가칭)」에 의존하지 않는다’라는 결론

⑥ 1984년 政府稅制調査會와 自民黨稅制調査會가 각각 稅制改革의 필요성을 인식하고 1985. 9. 中曾根 總理의 諮問을 거쳐 1987년 「賣上稅」의 導入을 논의

⑦ 그러나 1987. 5. 27 自民黨의 「賣上稅」案은 다른 稅制改革法案과 함께 審議도 하지 못하고 廢案

⑧ 1987. 11. 12 竹下 新總理가 다시 政府稅制調査會의 諮問을 거쳐 「消費稅」로 바꾸었고 宇野 總理에 의하여 88. 12. 24 「消費稅法」이 통과되므로써 실로 오랜동안의 국민적 논의 끝에 消費稅法이 성립된 것이다.

그러나 이 새로운 稅制導入으로 인하여 3명의 首相(總理)이 早期退陣하고, 곧 있는 參議員 선거에서도 여당인 自民黨이 패배한 것은 政治史的으로는 물론 日本國民들의 新稅拒否心理가 얼마나 강력한지를 짐작케하는 좋은 사례하고 생각한다.

2. 既存 間接稅의 調整

기존 간접세중 소비세실시로 폐지된 세목은 다음과 같다.

國稅：物品稅, 트럼프류稅, 사탕消費稅, 入場稅, 通行稅.

地方稅：電氣稅, 가스稅, 木材去來稅.

또, 술·담배 및 석유류에 대하여는 酒稅·담배消費稅(이상 國稅)와 消費稅가 병과되고 娛樂施設利用稅·料理飲食 등 消費稅(이상 地方稅)는 골프장利用消費稅와 特別地方消費稅로 명칭이 변경되어 消費稅가 병과됨.

3. 制度의 特徵

일본의 消費稅制度는 우리나라 附加價值稅나 外國의 制度와 比較하여 다음과 같은 몇가지 特徵을 들수 있다.

가. 課稅對象

과거 賣上法案에 비하여 課稅對象이 확대되고 역으로 非課稅 物品·서비스의 범위가 줄어든 것이 특징이다. 예를 들면 우리나라에서는 免稅인 食料品도 課稅對象이다. 이것은 소비중립성을 확보하기 위하여 과세베이스를 확대한 것이다. 이것은 消費稅導入前 公聽會의 輿論이 「例外없는 課稅」를 요구한 것이 크게 반영되었을 것이라고 생각된다.

나. 稅 率

너무나 예외없이 課稅하기 때문에 間接稅로서의 逆進性問題가 나올 수 있다. 그러나 3%의 세계적으로도 類例를 찾을수 없는 抵稅率을 채택하여 逆進性이라 하더라도 실질적인 부담이 경미하기 때문에 크게 문제될 수 없다. 그러나 장래 稅率이 높아지면 불만의 소지가 있다고 본다.

다. 帳簿方式

과거 1953년 一般消費稅法案시는 帳簿方式, 1987년 賣上稅法案은 稅額票方式(우리나라의 稅金計算書制度和 유사)이었으나 消費稅에서는 다시 帳簿方式이 채용되었다. 稅額票方式은 우리나라의 稅金計算書와 같이 상대방에게 稅額票가 교부되기 때문에 그것을 집계하여 稅額控除

등을 할수 있으나 帳簿方式은 별도의 税金計算書發行·交付가 없으므로 장부에 의하여 계산하는 것이 특징이다. 따라서 稅額控除가 되는 지출인지 여부의 판단은 납세자 자신이 모두 검토하지 않으면 안된다. 帳簿는 별도의 것을 요구하지 않고 이미 所得稅나 法人稅用으로 비치한 帳簿를 활용할수 있도록 정치적으로 배려한 것이었다. 따라서 우리나라의 税金計算書와 같은 稅額表發行은 하지않고(보고의무도 없음), 발행하는 領收證도 자유형식이다.

라. 中小企業 對策

中小企業 對策으로서 免稅事業者의 制度, 限界控除制度, 簡易課稅制度 등의 3가지 대책이 마련되어 있다. 課稅總收入이 3천만円 이하인 零細業者에 대하여는 納稅義務를 免除해 주고 3천만円 초과 6천만円 미만의 경우에는 限界控除가 적용된다. 3천만円 免稅는 국제적으로 보더라도 높은 수준이라고 할수 있다. 또 課稅期間의 課稅總收入金額이 5억 이하의 사업자에 대하여는 사업자의 負擔輕減目的에서 簡易課稅制度를 채택하고 있으나 事業者 比率로 보면 96%(課稅總收入額 比率로는 약 18.6%)로서 特例適用 比率이 너무 높은 것이 이 법안의 커다란 결함으로 지적되고 있다. 서독의 경우에는 10만 마르크 이하이므로 總事業者數의 1% 비율인 것을 보면 簡易課稅 比率이 확실히 높은 것을 알수 있다.

마. 會計處理

消費稅의 會計處理方法에 대하여는 稅除外處理方式과 稅包含處理方式을 모두 인정하고 사업자가 임의로 선택할수 있도록 하고 있다. 우리나라나 유럽이 稅除外方式인것과 對比하여 특징이라 할수 있다.

바. 轉嫁問題

消費稅는 最終消費者가 負擔할 것을 예정한 것이기 때문에 各國의 경우도 轉嫁는 當然한 것이고 오히려 本制度 成功의 關鍵이라할 수 있다. 당초 政府案에서는 이 轉嫁問題를 「노력규정」으로 하였으나 轉嫁의 필요성을 세법에 명기할 필요가 있어 國會修正段階에서 「轉嫁하는 것으로 한다」로 수정되었다. 그후 政府는 이의 실현을 위하여 總理 스스로 「新稅制實施圓滑化 推進本部」本部長이 되어 關係 各省이 함께 一般 國民·事業者에 대하여 轉嫁와 그의 수용에 대하여 기회있을 때마다 설명하고 納得을 시켰다. 또 구체적 대응으로서 母事業者 등이 거래상의 우월적 지위를 이용하여 下請業者로 부터 轉嫁要請을 거부하는 행위 등을 방지하기 위하여 關係法令의 運用이나 通達(우리나라의 通則) 등에 의하여 지도감시체계를 강화하고 공정거래위원회 등의 활동으로도 이를 감시하게 하여 처음부터 轉嫁方式이 정착되도록 노력하였다.

사. 經濟에 미치는 影響

消費稅의 실시로 그 자체로서는 3% 정도 物價上昇이 예상되나 既存 稅制의 廢止 등이 있기 때문에 經濟企劃廳의 예상으로는 1.1~1.2%의 物價上昇을 계산하였다. 또 消費稅 실시와 아울러 대폭적인 所得稅 減稅政策으로 경제전체로서는 縮小가 아니고 오히려 擴大되어 실질 GNP 0.2% 증대를 계획하였다.

4. 稅法改正

1991. 10. 1 消費稅法 改正實施로 中小企業에 대한 限界控除制度의 適用上限額이 6천만円에서 5천만円으로 引下되고,(法 § 40 ①) 簡易課

稅制度 適用範圍를 課稅總收入(賣出)金額 5억円에서 4억円으로 縮小되었다.(法 § 37 ①)

韓國租稅研究所 研究委員 名單

職 位	姓 名	略 歷
所 長	羅 午 淵	國會議員·韓國稅務士會 會長·經博
研 究 委 員	郭 泰 元	西江大 教授·經博
"	金 南 辰	高麗大 教授·法博
"	金 東 建	서울大 教授·經博
"	金 完 淳	高麗大 教授·經博
"	宣 炳 完	全北大 教授·經營博
"	宋 雙 鍾	서울市立大 教授·法博
"	吳 載 善	稅務大學 教授
"	尹 建 永	延世大 教授·經博
"	尹 桂 燮	서울大 教授·經營博
"	李 愚 澤	漢陽大 教授·經營博
"	李 哲 松	漢陽大 教授·法博
"	李 泰 魯	서울大 教授·法博
"	李 弼 佑	建國大 教授·經博
"	鄭 泰 仁	江陵大 教授·經營博
"	崔 洸	韓國租稅研究院 研究部長·經博
"	崔 明 根	서울市立大 教授·法博
"	崔 震 培	安進會計法人 顧問
"	黃 厦 周	前 韓國鑑定院 院長
"	權 海 浩	稅務士
"	金 冕 圭	稅務士·長安專門大 教授
"	金 完 石	稅務士·法博
"	明 炯 植	稅務士·圓光大 教授·法博
"	李 承 文	稅務士
"	李 澤 龍	稅務士·明知實業專門大 教授·經營博
"	張 珩 鍾	稅務士
"	洪 學 杓	稅務士·建國大 教授·行政博

■ 研究叢書案內

① 資本市場 育成을 위한 租稅政策方向

宣	炳	完	1987. 3
李	愚	澤	

② 特別消費稅制의 合理的 改善方向

金	完	淳	1987. 3
金	完	石	

③ 租稅確定의 適正節次 保障에 관한 研究

崔	明	根	1988. 2
金	冕	圭	
李	承	文	

④ 附加價值稅의 政策課題와 改善方向

崔		洸	1988. 3
李	愚	澤	

⑤ 租稅審判制度의 合理的 改善方向

李	哲	松	1988. 4
金	完	石	

⑥ 韓國稅制의 合理化에 관한 研究

金 東 建 外 1988. 7

⑦ 稅務士制度의 發展方向

申 東 雲 外 1988. 10

⑧ 附加價值稅 納付稅額計算과
課稅特例制度의 改善에 관한 研究

崔 明 根 外 1991. 11

■ 研究調查資料案內

① 西獨의 稅務士法에 관한 研究

李 承 文 1987. 2

② 主要國의 法人所得課稅制度

吳 赫 柱 1987. 3
李 愚 澤
李 哲 松
權 海 浩

③ 主要國의 個人所得課稅制度

吳 赫 柱 1988. 3
崔 炳 哲
李 哲 松
權 海 浩

④ 主要國의 相續課稅制度

崔 炳 哲 1989. 3
李 哲 松
權 海 浩
吳 赫 柱

㉑ 主要國의 消費課稅制度

金 文 守
崔 炳 哲
李 哲 松
權 海 浩

1993. 4

調查報告書
第5輯(1993.4)

主要國의 消費課稅制度

1993年 4月 20日 印刷

1993年 4月 25日 發行

著者 金文守·崔炳哲·李哲松·權海浩

發行人 羅 午 淵

發行處 韓 國 稅 務 士 會

137-170 서울 서초구 서초동 1497-16

電話(代) 587-6021

登錄：1988年 11月 11日(바 1184)

〈非賣品〉